

wegen Verstoßes gegen das auch den Gesetzgeber bindende Gleichheitsgebot als verfassungswidrig aufgehoben. Da dieses Gesetzesprüfungsverfahren aus Anlaß der Beschwerde aller Bf. eingeleitet worden ist, ergibt sich zufolge der oben angeführten Bestimmung des Art. 140 Abs. 7 B-VG, daß alle Bf. durch den angefochtenen Bescheid in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz verletzt worden sind.

Der Bescheid war daher als verfassungswidrig aufzuheben.

8111

FinStrG; denkunmögliche Anwendung der §§ 98 Abs. 3 und 115

Erk. v. 30. Juni 1977, B 102/75

Der Bescheid wird aufgehoben.

Entscheidungsgründe:

I. 1. Bei der Bf., die (u. a.) einen Gemischtwarenhandel betreibt und Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt, fand vom 12. Juni bis 7. Juli 1972 (mit Unterbrechungen) eine die Betriebs- und Personensteuern für die Jahre 1969 bis 1971 betreffende Betriebsprüfung statt. Der Prüfer gelangte zur Auffassung, daß die Bf. nicht sämtliche Einnahmen dieser Jahre aufgezeichnet, Mieteinnahmen nicht vollständig ermittelt sowie nicht abzugsfähige Ausgaben aus den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht ausgeschieden habe. Er nahm an, daß ein Teil der jeweiligen Tageslosung auf den Zählstreifen der verwendeten Registrierkasse nicht festgehalten worden sei, was folgende im Betriebsprüfungsbericht festgehaltene Teilschätzung rechtfertige:

„Kalkulationen

Die erklärten Betriebsergebnisse 1969–1971 weisen unter Berücksichtigung der ausgewiesenen Preisnachlässe, der Innenumsätze und des Eigenverbrauches DurchschnittsRA-Sätze von 32,7%, 32,9% und 33,2% auf. Nach der Struktur des Wareneinsatzes, den festgestellten angewandten RA-Sätzen bei Textilien, Schuhen und den von der Spar-Organisation bezogenen Spezereien ergeben sich erhebliche kalkulatorische Abweichungen, deren Ursachen in den festgestellten Kassenmängeln, den zum Teil unvollständig erfaßten Preisreduzierungen bei Räumungsverkäufen und im geringeren Ausmaß in der Nichtausweisung der Teilwertabschreibungen liegen.

Die auszuwertenden Mindestabweichungen haben eine Umsatz- und eine außerbilanzmäßige Gewinnzurechnung für 1969 von S 35.000,- und für 1970 und 1971 von je S 30.000,- zur Folge.“

Die Bf. nahm die Prüfungsfeststellungen laut einer Niederschrift vom 7. Juli 1972 zur Kenntnis und anerkannte sie.

Das Finanzamt Hartberg erließ sodann dem Standpunkt des Prüfers entsprechende (was die Jahre 1969 und 1970 anlangt, in verfassungsrechtlicher Hinsicht auf § 303 Abs. 4 BAO gestützte) Abgabenbescheide betreffend die Umsatzsteuer, die Gewerbesteuer und die Einkommensteuer. Diese Bescheide erwuchsen – mit einer sogleich zu erwähnenden Ausnahme – unangefochten in Rechtskraft. Lediglich gegen den Einkommensteuerbescheid 1971 erhob die Bf. aus einem mit dem Prüfungsergebnis nicht zusammenhängenden Grund Berufung, worauf das Finanzamt ihrem Begehren mit Berufungsvorentscheidung Rechnung trug.

2. Am 7. März 1973 leitete das Finanzamt Hartberg als Finanzstrafbehörde I. Instanz gegen die Bf. als Beschuldigte ein Finanzstrafverfahren ein. Es erkannte sie mit dem Erkenntnis vom 7. März 1974 einer fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG sowie einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 48 Abs. 1 lit. d FinStrG schuldig und verhängte eine Geldstrafe sowie eine Ersatzfreiheitsstrafe; die Bf. habe dadurch, daß sie als Abgabepflichtige in fahrlässiger Weise in ihrem Gemischtwarenhandelsbetrieb in den Jahren 1969, 1970 und 1971 nicht sämtliche Einnahmen aufgezeichnet, die ihr in diesen Jahren zugeflossenen Mieteinnahmen nicht vollständig ermittelt sowie nicht abzugsfähige Ausgaben aus den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung nicht ausgeschieden und in weiterer Folge unrichtige Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuererklärungen für die Jahre 1969, 1970 und 1971 abgegeben habe, die ihr gemäß § 119 BAO obliegende Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und die bescheidmäßig festzusetzende Umsatz-, Einkommen- und Gewerbesteuer der Jahre 1969 und 1970 zu ihrem Vorteil um 46 564 S verkürzt.

In der Begründung dieses Erkenntnisses wurde insbesondere ausgeführt, daß der Betriebsprüfer auf Grund einer umfangreichen und ausführlichen Nachkalkulation folgende Umsatzabgänge festgestellt habe:

1969: 150 765 S, 1970: 149 160 S, 1971: 156 824 S.

Der Prüfer habe Umsatzminderungen von rund 3% unterstellt und sohin die nichtverbuchten Einnahmen mit (abgerundet) 35 000 S für 1969 und mit je 30 000 S für die Jahre 1970 und 1971 festgestellt. Unter Bedachtnahme auf die zu niedrig erklärten Mieteinnahmen und nicht als Werbungskosten abzugsfähige Darlehenstilgungsbeträge ergebe sich ein Verkürzungsbetrag von insgesamt 46 564 S.

Die auf Grund der Feststellungen des Betriebsprüfers erlassenen Abgabenbescheide seien in Rechtskraft erwachsen. Nach der Auffassung des VwGH (Erk. vom 22. April 1960, Z. 1295/56, vom 6. Mai 1963,

Z. 2169, 2249/61 und vom 2. April 1965, Z. 1572/64) könne die Finanzstrafbehörde insoweit von den den Abgabenbescheid zugrunde liegenden Sachverhaltsannahmen ausgehen, als nicht von der Bf. gewichtige Gründe ins Treffen geführt und verfahrensmäßig erhärtet werden, die geeignet seien, diese Annahme zu erschüttern. Insoweit treffe die Beweislast die Bf. Während sie die unrichtig erklärten Mieteinkünfte nicht bestritten habe, bekämpfe sie die den rechtskräftigen Abgabenbescheiden zugrunde liegenden Sachverhaltsannahmen, daß sie die Betriebseinnahmen zu gering aufgezeichnet, in der Folge unrichtige Erklärungen in diesem Umfang abgegeben und die darauf entfallenden Abgaben verkürzt habe. Ihre Einwendungen seien jedoch – aus den von der Behörde im einzelnen dargelegten Gründen – nicht berechtigt.

3. Die Bf. erhob gegen das erstinstanzliche Straferkenntnis Berufung an die Finanzlandesdirektion für Stmk., die nach Durchführung mündlicher Verhandlungen mit der Bf. das Rechtsmittel mit Bescheid vom 4. Feber 1975 als unbegründet abwies.

In der Begründung der Berufungsentscheidung wurde im wesentlichen festgehalten, daß kein Anlaß zur Abänderung des erstinstanzlichen Straferkenntnisses bestehe; die Berufsbehörde habe trotz eingehender Prüfung aller von der Bf. ins Treffen geführter Umstände nur die Stichhaltigkeit und Schlüssigkeit der objektiven und subjektiven Tatsachen und der Beweiswürdigung der angefochtenen Entscheidung feststellen können. Insbesondere pflichtete die Rechtsmittelinstanz dem im erstinstanzlichen Bescheid vertretenen Standpunkt bei, daß von den Sachverhaltsannahmen der Abgabenbescheide ausgegangen werden könne und die Bf. die Beweislast treffe. Der Bf. sei im Rechtsmittelverfahren die Möglichkeit eingeräumt worden, ihre Berufungsausführungen unter Beweis zu stellen; sie habe ihre Behauptungen jedoch nicht beweisen können.

4. Gegen den Berufungsbescheid richtet sich die auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde an den VfGH, in der die Bf. eine Verletzung verfassungsgesetzlich gewährleisteter Rechte behauptet.

II. Der VfGH hat über die Beschwerde erwogen:

1. Die Bf. wirft der bel. Beh. insbesondere eine Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Unversehrtheit des Eigentums vor. Eine Verletzung dieses Grundrechtes könnte gemäß der ständigen Rechtsprechung des VfGH (z. B. Slg. 7733/1975) nur stattgefunden haben, wenn der angefochtene Bescheid auf einer verfassungswidrigen Rechtsgrundlage beruhte oder wenn er gesetzlos wäre, wobei eine denkmögliche Gesetzesanwendung einer Gesetzlosigkeit gleichzuhalten wäre.

Daß der in materiellrechtlicher Hinsicht auf den §§ 34 Abs. 1 und 48 Abs. 1 lit. d FinStrG beruhende, also keineswegs gesetzlos erlassene Berufungsbescheid sich auf eine verfassungswidrige Rechtsvorschrift stütze, wird in der Beschwerde nicht behauptet. Aus der Sicht dieses Falles sind auch beim VfGH keine Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der den angefochtenen Bescheid tragenden Rechtsvorschriften entstanden. Nach dem eben Gesagten könnte sohin eine Verletzung des geltend gemachten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes nur wegen einer denkmöglichen Gesetzesanwendung vorliegen.

2. Die bel. Beh. schloß sich unter Hinweis auf die schon im erstinstanzlichen Bescheid bezogene Rechtsprechung des VwGH (siehe überdies dessen Erk. vom 23. Oktober 1957, Z. 2510/55, und vom 16. Dezember 1975, Z. 1358/75) der Auffassung des Finanzamtes an, daß die Finanzstrafbehörde so lange von den den Abgabenbescheiden zugrunde liegenden Sachverhaltsannahmen ausgehen könne, als nicht von der Bf. gewichtige Gründe ins Treffen geführt und verfahrensmäßig erhärtet würden, die geeignet seien, diese Annahme zu erschüttern; insoweit treffe aber die Bf. in Beweislast.

Nach Ansicht des VfGH steht diese Rechtsauffassung der bel. Beh. zu zwingenden Vorschriften des FinStrG über das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren in einem derart offenkundigen Widerspruch, daß man insoweit von einer denkmöglichen Gesetzeshandhabung nicht mehr sprechen kann. So ordnet der § 98 FinStrG in seinem Abs. 3 (vorbehaltlos) an, daß die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen hat, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht. Die unkritische Übernahme eines Sachverhaltes, der einem rechtskräftigen Abgabenbescheid zugrunde gelegt wurde, in der von der bel. Beh. angenommenen Weise bedeutet im Ergebnis jedoch die vollständige Ausschaltung einer selbständigen Beweiswürdigung durch die Finanzstrafbehörde dann, wenn sich der Beschuldigte etwa verschweigt oder auf eine Verantwortung ohne konkretes Beweisanbot beschränkt. Erachtete man die Auffassung der bel. Beh. als richtig, so wäre in einem solchen Fall die Finanzstrafbehörde sogar dann zur Übernahme der von der Abgabenbehörde getroffenen Sachverhaltsfeststellungen berechtigt, wenn deren Beweiswürdigung mit manifesten und schwerwiegenden Fehlern belastet oder wenn die für ihre Sachverhaltsannahmen maßgeblichen Gründe überhaupt nicht feststellbar wären. Des weiteren ist im gegebenen Zusammenhang der (nach § 157 FinStrG für das Rechtsmittelverfahren sinngemäß anzuwendende) § 115 FinStrG in Betracht zu ziehen, demzufolge die Finanzstrafbehörde erster Instanz im Untersuchungsverfahren (insbesondere) den für die Erledigung der Strafsache maßgebenden Sachverhalt von Amts wegen festzustellen hat.

Der hier festgelegte Verfahrensgrundsatz ist mit einer den Beschuldigten treffenden Beweislast in der von der bel. Beh. gedachten Art schlechthin unvereinbar. Es ist nämlich ein offensichtlicher Widerspruch, einerseits eine amtswegige, das heißt eine Ermittlungspflicht anzunehmen, die auch die Erhebung der Behörde bekannter tauglicher Beweise in sich schließt, andererseits aber die Pflicht zur tatsächlichen Durchführung solcher Beweise von der Initiative des Beschuldigten abhängig zu machen.

Auch aus dem Umstand, daß die Abgabenbehörde in gleicher Weise wie die Finanzstrafbehörde zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung sowie zur Wahrung des Parteienghört verpflichtet ist, könnte nicht eine Befugnis der Finanzstrafbehörde abgeleitet werden, die sachverhaltsmäßigen Ergebnisse des Abgabenverfahrens ohne weiteres in das Finanzstrafverfahren zu übernehmen und diesem zugrunde zu legen. Im Hinblick auf den dargestellten Widerspruch zwischen einem solchen Vorgehen und tragenden Grundsätzen des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens könnte eine solche Befugnis vielmehr aus einer ausdrücklichen Anordnung des Gesetzgebers abgeleitet werden, die aber nicht besteht.

Daß eine Befugnis der in Rede stehenden Art überhaupt nur einer (nicht bestehenden, im Falle ihres Bestandes jedoch verfassungswidrigen) ausdrücklichen Anordnung des Gesetzgebers entnommen werden könnte, ergibt sich daraus, daß der Grundsatz der verfassungskonformen Gesetzesauslegung es verbietet, jegliche andere Vorschrift des Finanzstrafgesetzes als implizite Aussage über eine Bindung an einen rechtskräftigen Abgabenbescheid in der von der bel. Beh. angenommenen Weise zu verstehen; dies gilt insbesondere in Ansehung des § 54 FinStrG (dem nunmehr § 55 FinStrG i. d. F. der FinStrG-Novelle 1975 entspricht), wonach im verwaltungsbehördlichen Strafverfahren wegen Hinterziehung oder wegen fahrlässiger Verkürzung bestimmter Abgaben die mündliche Verhandlung erst durchgeführt werden darf, wenn das Ergebnis der rechtskräftigen endgültigen Abgabenfestsetzung für den Zeitraum vorliegt, den die strafbare Tat betrifft.

Der Art. 6 Abs. 2 MRK besagt, daß bis zum gesetzlichen Nachweis seiner Schuld vermutet wird, daß der wegen einer strafbaren Handlung Angeklagte unschuldig ist. Diese sogenannte Unschuldsvermutung hat die europäische Kommission für Menschenrechte in ihrer Entscheidung vom 4./5. Oktober 1974, Nr. 5523/72, dahin ausgelegt, daß

„Article 6 (2) requires basically that court judges in fulfilling their duties should not start with the assumption that the accused committed the act with which he is charged.“

Der VfGH pflichtet dieser Ansicht bei, und hält sie auch für die Auslegung des Finanzstrafgesetzes im hier gegebenen Zusammenhang für maßgeblich.

Sie schließt es aus, die Frage nach der Verwirklichung (auch nur) des objektiven Tatbestandes durch den Beschuldigten im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren – wie es dem Standpunkt der in dieser Beschwerdesache bel. Beh. entspricht – (zur Gänze oder auch nur teilweise) mit einer bloßen Verweisung auf einen rechtskräftigen Abgabenbescheid zu beantworten und dem Beschuldigten die Last eines Gegenbeweises aufzuerlegen. Dem steht die vom VfGH in seinem Erk. Slg. 5021/1965 vertretene Auffassung nicht entgegen, daß der Vorbehalt der Republik Österreich zu Art. 5 MRK hinsichtlich der Verfahrensgesetze, BGBl. 172/1950, bezüglich dieser Verfahren auch die Anwendung des Art. 6 ausschließt und dies in gleicher Weise für bestimmte, damals näher untersuchte Vorschriften des Finanzstrafgesetzes gilt. Denn eine solche Ausnahme wäre – wie ebenfalls aus dem angeführten Erkenntnis hervorgeht – nur dann anzunehmen, wenn sich die im Finanzstrafgesetz angeordnete Maßnahme mit einer in den Verwaltungsverfahrensgesetzen vorgesehenen deckt. Ein vergleichbarer, in diesen Gesetzen vorgesehener Fall ist jedoch nicht gegeben; ihnen, insbesondere dem Verwaltungsstrafgesetz 1950, ist eine die Verwirklichung des objektiven Tatbestandes durch den Beschuldigten im Hinblick auf eine außerstrafrechtliche Entscheidung präsumierende Rechtsregel fremd. Der VfGH braucht sich hier auch nicht mit seinen auf die Bestimmung des § 5 Abs. 1 VStG 1950 Bezug habenden Erk. Slg. 7210/1973 auseinanderzusetzen, zumal die von dieser Vorschrift in Ansehung der in ihr umschriebenen Ordnungsdelikte dem Beschuldigten auferlegte Beweislast ausschließlich die subjektive Tatseite betrifft.

Bei diesem Ergebnis braucht der VfGH auch nicht auf das (u. a.) die Auslegung des § 54 FinStrG (nämlich soweit er sich auf das gerichtliche Finanzstrafverfahren bezieht) betreffende Urteil des OGH vom 21. April 1977, 13 Os 28/76, einzugehen; er kann es vielmehr dahingestellt sein lassen, ob die in diesem Urteil zur bezogenen Vorschrift enthaltenen Aussagen überhaupt mit dem von der bel. Beh. eingenommenen Standpunkt in Zusammenhang gebracht werden können.

3. Wie sich aus der Darstellung des Verwaltungsgeschehens ergibt, beruht der angefochtene Bescheid in sachverhältnismäßiger Hinsicht zum überwiegenden Teil auf der abzulehnenden Auffassung der bel. Beh., von den Ergebnissen des rechtskräftig abgeschlossenen Abgabenverfahrens ausgehen und der Bf. den Gegenbeweis auflasten zu können. Die bel. Beh. sah auf dem Boden ihres Standpunktes insbesondere davon ab, die aus dem Betriebsprüfungsbericht nicht präzise entnehmbare Vorgangsweise bei der Schätzung (sogenannte Nachkalkulation) in

ihren wesentlichen und somit einer Überprüfung zugänglichen Einzelheiten darzulegen sowie auszuführen, auf Grund welcher Überlegungen sie die angewendete Methode und deren Ergebnis für zutreffend hält.

Der bekämpfte, inhaltlich nicht trennbare Bescheid ist sohin wegen der Verletzung des verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes auf Unversehrtheit des Eigentums aufzuheben.

4. Es war demnach entbehrlich, auf das weitere Beschwerdevorbringen einzugehen, sowie zu untersuchen, ob auch die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes stattgefunden hat.

8112

GrunderwerbsteuerG; keine Bedenken gegen § 1 Abs. 3 und § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a; keine denkunmögliche oder gleichheitswidrige Anwendung des § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a

Erk. v. 30. Juni 1977, B 222/76

Die Beschwerde wird abgewiesen.

Entscheidungsgründe:

I. Mit Notariatsakt vom 26. Juni 1975 übernahm der Bf. von Anna St. und Walter A sämtliche Geschäftsanteile der A-Ges. m. b. H. Für die zum Vermögen dieser Gesellschaft gehörenden Grundstücke wurde dem Bf. eine Grunderwerbsteuer in der Höhe von 50 952 S vorgeschrieben. Mit dem angefochtenen Bescheid wurde die Berufung, welche die Steuerfreiheit wegen Erwerbs der Grundstücke zur Schaffung von Arbeiterwohnstätten geltend gemacht hatte, als unbegründet abgewiesen.

Gegen diesen Berufungsbescheid wendet sich die vorliegende Verfassungsgerichtshofbeschwerde, in der die Verletzung der verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz und auf Unverletzlichkeit des Eigentums sowie auf rechtliches Gehör nach Art. 6 MRK behauptet wird. Der seinerzeitige Erwerb der Liegenschaft durch die Gesellschaft sei gemäß § 4 Abs. 1 Z. 2 lit. a GrEStG grunderwerbsteuerfrei erfolgt; da auch der Bf. als Alleingesellschafter die Absicht der Errichtung von Arbeiterwohnstätten weiter verfolge, müsse auch die Ausnahme von der Besteuerung fortwirken. Die Anteilsvereinigung müsse auch in dieser Beziehung dem Tatbestand des Grundstückserwerbes gleichgestellt werden.