

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

15.12.1987

Geschäftszahl

87/14/0134

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Hnatek und Dr. Pokorny als Richter, im Beisein der Schriftführerin Rat Dr. Papierer, über die Beschwerde des Dr. KF, Rechtsanwalt in S, gegen den Bescheid der Finanzlandesdirektion für Salzburg als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz vom 22. Dezember 1986, Zl. 84/15-GA6-DWi/85, betreffend Bestrafung wegen Hinterziehung von Einkommensteuer 1975 sowie von Umsatz- und Einkommensteuer 1976, zu Recht erkannt:

Spruch

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von S 9.630,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Eine 1978 durchgeführte abgabenbehördliche Prüfung betreffend Umsatzsteuer sowie Feststellung der Einkünfte gemäß § 187 Z. 3 BAO über den Zeitraum 1974 bis 1976 aus der Tätigkeit des Beschwerdeführers als Rechtsanwalt führte zu einer Wiederaufnahme der Bescheide über die gesonderte Feststellung der Einkünfte für 1975 und 1976 sowie über die für 1976 erfolgte Umsatzsteuerveranlagung und Neufeststellung der Einkünfte bzw. Neufestsetzung der Umsatzsteuer durch das gemäß § 54 Abs. 1 lit. c und § 61 BAO zuständige Finanzamt, dies unter anderem deshalb, weil der Prüfer zur Überzeugung gelangt war, daß der Beschwerdeführer

a) Aufwendungen für mit Scheck bezahlte Gerichtskostenmarken (kurz: GKM) dadurch doppelt als Betriebsausgaben gewinnmindernd geltend gemacht habe, daß er nicht nur die Belastung aus der Scheckeinlösung, sondern auch die für die gleiche Zahlung ausgestellten Quittungen verbucht habe,

b) Reisekosten seiner Ehegattin gewinnmindernd als Betriebsausgaben geltend gemacht habe, ohne daß diese Reisen entweder stattgefunden oder ohne daß sie durch die Tätigkeit des Beschwerdeführers als Rechtsanwalt veranlaßt gewesen seien.

Der Beschwerdeführer bekämpfte die Neufeststellung bzw. neue Abgabefestsetzung ohne Erfolg. Der Berufungssenat hielt die den Feststellungen des Prüfers entgegengesetzte Darstellung des Beschwerdeführers nicht für glaubhaft und wies im Jahre 1979 dessen Berufung ab. Bei Übersendung der betreffenden Bescheidausfertigungen an das Finanzamt erging an dieses am 4. April 1979 der Auftrag der belangten Behörde, auf Grund der Betriebsprüfungsergebnisse ein Finanzstrafverfahren einzuleiten. Diesem Auftrag kam das erwähnte Finanzamt erst mit Einleitungsverfügung vom 30. September 1982 nach. Eingangs seiner Vernehmung gemäß § 116 Abs. 1 FinStrG lehnte der Beschwerdeführer sowohl den Referenten in dieser Strafsache als auch den damaligen Vorstand des Finanzamtes gemäß § 73 FinStrG aus dem Grund des § 72 Abs. 1 lit. e FinStrG ab, weil der Vorstand des Finanzamtes am 20. September 1982 als Zeuge in einem Zivilprozeß zum Nachteil eines vom Beschwerdeführer vertretenen Klienten falsch ausgesagt habe und in diesem Prozeß auch der Strafreferent als Zeuge vernommen worden sei. In dem gegen die Zeugen einzuleitenden Strafverfahren werde der Beschwerdeführer seinerseits als Zeuge aussagen, es werde voraussichtlich zu einer Belastung der Finanzbeamten durch diese Aussage kommen. Der ehemalige Vorstand des Finanzamtes legte bis zu seiner Ende 1983 erfolgten Pensionierung die Akten der belangten Behörde zur Entscheidung über seine Ablehnung nicht mehr vor. Den Verwaltungsakten ist nicht zu entnehmen, daß in dieser Zeit im Finanzstrafverfahren gegen den Beschwerdeführer weitere Verfahrensakte gesetzt worden seien. 1984 wurden die Akten der belangten Behörde zur Entscheidung über den Ablehnungsantrag betreffend den ehemaligen Vorstand des Finanzamtes vorgelegt. Die belangte Behörde ersuchte den Beschwerdeführer um Mitteilung, ob dieser den erwähnten

Ablehnungsantrag aufrecht erhalte. Dies bejahte der Beschwerdeführer und erklärte gleichzeitig, den Antrag auch hinsichtlich des neuen Vorstandes des Finanzamtes "aufrecht zu erhalten", ohne jedoch hinsichtlich dieses Beamten einen Befangenheitsgrund zu nennen.

Die belangte Behörde wies die Ablehnung des ehemaligen Vorstandes des Finanzamtes mit der Begründung als nicht mehr zulässig zurück, von diesem seien wegen seines Ausscheidens aus dem Dienst "Einflüsse oder Nachwirkungen" auf die Sache ausgeschlossen. Gleichzeitig wies die belangte Behörde den Antrag auf Ablehnung des neuen Vorstandes des Finanzamtes als unbegründet ab. Hierauf wies der Vorstand des Finanzamtes auch den Ablehnungsantrag betreffend den Referenten in der Finanzstrafsache des Beschwerdeführers ab, dies mit der Begründung, die Verdachtsmomente (falsche Zeugenaussage) hätten sich ausschließlich gegen den früheren Amtsvorstand gerichtet. Es bestehe daher kein Anlaß aus den vom Beschwerdeführer vorgebrachten Gründen an der Unbefangenheit des Referenten zu zweifeln.

Nach einer mündlichen Verhandlung, in der vom Verhandlungsleiter bekanntgegeben wurde, daß verschiedene (andere als die oben zu a) und b) genannten Fakten) aus dem Finanzstrafverfahren "ausgeschieden" werden (teils wegen "örtlicher" Unzuständigkeit des Finanzamtes, teils mangels Beweisbarkeit) wurde der Beschwerdeführer schließlich schuldig erkannt, vorsätzlich unter Verletzung abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Abgabe unrichtiger und unvollständiger Steuererklärungen für 1975 und 1976, in denen überhöhte Betriebsausgaben, und zwar Reisekosten an seine Ehegattin (1976) und GKM (1975 und 1976) laut (den bereits oben erwähnten) Feststellungen des Betriebsprüfers geltend gemacht worden seien, bescheidmäßig festzusetzende Abgaben, und zwar Umsatzsteuer 1976 im Ausmaß von S 5.516,--, Einkommensteuer 1975 im Betrag von S 12.985,-- und Einkommensteuer 1976 im Betrag von S 161.753,-- (zusammen S 180.254,---), verkürzt und damit das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung begangen zu haben. Über den Beschwerdeführer wurde hierfür eine Geldstrafe von S 100.000,-- (Ersatzfreiheitsstrafe zwei Monate) verhängt. In seiner Berufung gegen dieses Straferkenntnis bekämpfte der Beschwerdeführer auch die Abweisung seines Ablehnungsantrages gegen den Referenten in der Strafsache.

Die belangte Behörde ergänzte das Strafverfahren durch Vernehmung von Zeugen. Sie glaubte den den Beschwerdeführer entlastenden Zeugenaussagen nicht und wies mit dem nun vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid die Berufung des Beschwerdeführers als unbegründet ab.

Der Verfassungsgerichtshof lehnte mit Beschluß vom 12. Juni 1987, B 110/87-8, die Behandlung der Beschwerde ab, weil die behaupteten Grundrechtsverletzungen nur die Folge einer - allenfalls grob - unrichtigen Anwendung des einfachen Gesetzes waren; spezifisch verfassungsrechtliche Überlegungen verlange die Beantwortung der aufgeworfenen Fragen hingegen nicht. Gleichzeitig trat der Verfassungsgerichtshof die Beschwerde dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung ab.

Der Beschwerdeführer erachtet sich durch den angefochtenen Bescheid in seinen Rechten auf ein gesetzmäßiges finanzstrafbehördliches Verfahren vor der zuständigen Behörde und auf Unterlassung einer finanzstrafrechtlichen Bestrafung verletzt. Er behauptet inhaltliche Rechtswidrigkeit und/oder Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften und beantragt deshalb die Aufhebung des angefochtenen Bescheides.

Die belangte Behörde hat die Akten des Verwaltungsverfahrens vorgelegt und in ihrer Gegenschrift beantragt, die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Unzuständigkeit:

Der Beschwerdeführer behauptet, das als Finanzstrafbehörde erster Instanz eingeschrittene Finanzamt sei örtlich unzuständig gewesen, weil es für die Einhebung der Abgabe im Sinne des § 58 Abs. 1 lit. f FinStrG nicht zuständig gewesen sei.

Mit dieser Behauptung ist der Beschwerdeführer nicht im Recht.

Gemäß § 58 Abs.1 lit. f FinStrG sind zur Durchführung des Finanzstrafverfahrens als Finanzstrafbehörden erster Instanz bei allen übrigen Finanzvergehen - um solche handelt es sich im Beschwerdefall - die zur Erhebung der beeinträchtigten Abgaben oder zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Finanzämter zuständig.

Mit dem angefochtenen Bescheid wurde dem Beschwerdeführer einerseits Hinterziehung von Einkommensteuer 1975 und 1976, andererseits Hinterziehung von Umsatzsteuer 1976 angelastet.

Für die gesonderten Feststellungen gemäß § 187 Z. 3 BAO ist bei Einkünften aus selbständiger Arbeit das Finanzamt örtlich zuständig, von dessen Bereich aus die Erwerbstätigkeit vorwiegend ausgeübt wird. Zur Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, die im Inland einen Wohnsitz haben, ist gemäß § 55 Abs. 1 BAO das Wohnsitzfinanzamt örtlich zuständig. Für die Erhebung der Umsatzsteuer - mit Ausnahme der hier nicht interessierenden Einfuhrumsatzsteuer - ist das Finanzamt örtlich zuständig, von dessen Bereich aus der Unternehmer sein Unternehmen betreibt.

Hinsichtlich des Vorwurfes der Hinterziehung von Umsatzsteuer war das in erster Instanz eingeschrittene Finanzamt des Sitzes der Rechtsanwaltskanzlei des Beschwerdeführers als Finanzstrafbehörde erster Instanz schon deshalb zuständig, weil es zur Erhebung der beeinträchtigten Abgabe zuständig war.

Was den Vorwurf der Hinterziehung von Einkommensteuer anlangt, kommt das zur Feststellung gemäß § 187 Z. 3 BAO zuständige Finanzamt als solches, das zur Einbringung der beeinträchtigten Abgabe zuständig ist, wohl nicht in Betracht. Nach dieser Gesetzesstelle werden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit gesondert festgestellt, wenn das Finanzamt, in dessen Bereich die Berufstätigkeit vorwiegend ausgeübt wird, nicht auch für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen des Unternehmers zuständig ist. In diesem Sinn zählt daher die gesonderte Feststellung der Einkünfte nicht zu der Erhebung der Abgaben vom Einkommen, mag eine solche Feststellung auch Erhebung im Sinne des § 49 BAO sein.

Gemäß § 58 Abs. 1 lit. f FinStrG liegt die Zuständigkeit aber auch bei den zur Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften zuständigen Finanzämtern. Der Beschwerdeführer hätte, geht man von dem gegen ihn erhobenen Vorwurf aus, seine Offenlegungs- und Wahrheitspflicht hinsichtlich der Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG verletzt. Diese verletzten Abgabenvorschriften zu handhaben, war auch das zur Feststellung gemäß § 187 Z. 3 BAO berufene Finanzamt zuständig. Es war daher auch insoweit Finanzstrafbehörde erster Instanz.

Sind zwei oder mehrere Finanzstrafbehörden zur Durchführung des Strafverfahrens zuständig, so hat gemäß § 64 Abs. 1 zweiter Satz FinStrG das Verfahren jenes Finanzamt durchzuführen, das zuerst vom Finanzvergehen Kenntnis erlangt hat. Da der Verdacht anlässlich der Prüfung durch das zur Feststellung gemäß § 187 Z. 3 BAO zuständige Finanzamt aufgetaucht ist, kann im vorliegenden Fall - mangels gegenteiliger Anhaltspunkte - kein Zweifel daran bestehen, daß dieses Finanzamt dem allenfalls von ihm verschiedenen Wohnsitzfinanzamt, das zur Erhebung der Einkommensteuer zuständig ist, zuvorgekommen war.

Die Einrede der (sachlichen und) örtlichen Unzuständigkeit der eingeschrittenen Finanzstrafbehörde erster Instanz erweist sich daher als unbegründet.

Mit seinem Vorbringen in der an den Verfassungsgerichtshof gerichteten Beschwerde, daß die Einstellung von Finanzstrafverfahren aus Formalgründen (gemeint ist offenbar die Einstellung des Verfahrens wegen des Verdachtes der Hinterziehung von Einkommensteuer durch unberechtigte Inanspruchnahme des Alleinverdienerabsetzbetrages, wegen örtlicher Unzuständigkeit des Betriebsfinanzamtes), auf das der Beschwerdeführer in seiner Beschwerdeergänzung an den Verwaltungsgerichtshof verwiesen hat, überschreitet er den Anfechtungsgegenstand. Gegen den Einstellungsbescheid hat der Beschwerdeführer Berufung nicht erhoben, die Einstellungsfrage war daher nicht Gegenstand der nun vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Berufungsentscheidung. Auch die ausdrückliche Bezeichnung des Beschwerdepunktes in der dem Beschwerdeführer durch den Verwaltungsgerichtshof aufgetragenen Beschwerdeergänzung zeigt, daß diese einen Anspruch auf meritorische Erledigung der erwähnten Finanzstrafsache nicht umfaßt. Es kann daher dahingestellt bleiben, ob ein solcher Anspruch überhaupt besteht.

Schließlich macht der Beschwerdeführer unter dem Gesichtspunkt der Unzuständigkeit der Finanzstrafbehörde erster Instanz noch geltend, daß im Hinblick auf den strafbestimmenden Wertbetrag von S 233.478,- der Spruchsenat zuständig gewesen wäre. Auch dies ist unrichtig.

Gemäß der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor der Finanzstrafbehörde erster Instanz beehrte der Beschwerdeführer nach Aufruf der Sache die Ausfolgung einer Ausfertigung der Niederschrift, sodann trug der Verhandlungsleiter den Sachverhalt und die Ergebnisse des Untersuchungsverfahrens vor. Im Anschluß daran gab er die bereits oben erwähnte "Ausscheidung" von Verfahrensteilen bekannt, wobei aus der Begründung hiefür ersichtlich war, daß damit eine Einstellung der betreffenden Verfahren gemeint war. Dadurch ermäßigte sich der verbleibende Rest des strafbestimmenden Wertbetrages auf S 180.254,-. Anders als der Spruchsenat gemäß § 64 Abs. 2 FinStrG hat die monokratisch besetzte Finanzstrafbehörde erster Instanz die Grenzen ihrer Zuständigkeit einschränkungslos jederzeit von Amts wegen wahrzunehmen. Durch die verkündete Einstellung des Verfahrens lag daher ab diesem Zeitpunkt die Voraussetzung für die Zuständigkeit des Spruchsenates gemäß § 58 Abs. 2 lit. a FinStrG in der damals geltenden Fassung vor der FinStrGNov 1985, BGBl. 1985/571, nicht mehr vor. Der Spruchsenat durfte daher mit der mündlichen Verhandlung nicht mehr befaßt werden, mag auch die Durchführung der mündlichen Verhandlung bis einschließlich des Sachverhaltsvortrages und des Vortrages der Ergebnisse des Untersuchungsverfahrens sowie die Teileinstellung zu Unrecht von der monokratisch besetzten Finanzstrafbehörde erster Instanz erfolgt sein.

Einen Antrag auf Fällung des Erkenntnisses durch den Spruchsenat gemäß § 58 Abs. 2 lit. b FinStrG hat der Beschwerdeführer nicht gestellt. Er hatte ihn jedoch auch noch nach Verkündung der "Ausscheidung" (richtig: Einstellung) stellen können, trotzdem der Verhandlungsleiter bereits den Sachverhalt dargestellt hatte. Auf Grund des strafbestimmenden Wertbetrages bis zur Teileinstellung des Strafverfahrens war die mündliche Verhandlung nämlich vor der unzuständigen Behörde durchgeführt worden. Unter "Beginn der mündlichen Verhandlung" gemäß § 58 Abs. 2 lit. b FinStrG kann aber nur der Beginn der mündlichen Verhandlung vor der zuständigen Behörde gemeint sein. Dem Gesetzgeber kann nämlich in diesem Zusammenhang nicht die Absicht unterstellt werden, mit seiner Befristung (auch) auf einer gesetzwidrigen Vorgangsweise der Behörde aufbauen zu wollen.

Da der Beschwerdeführer einen Antrag auf Fällung des Erkenntnisses durch den Spruchsenat nicht gestellt hat, war die Finanzstrafbehörde in ihrer monokratischen Besetzung zuständig.

Die im angefochtenen Bescheid von der belangten Behörde vertretene Ansicht, der Beschwerdeführer hatte auch noch gemäß § 62 Abs. 2 lit. b FinStrG in der Fassung der FinStrGNov 1975 die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Entscheidung über sein Rechtsmittel durch den Berufungssenat begehren können, ist allerdings unrichtig. Nach dieser Gesetzesstelle muß ein solcher Antrag "im Rechtsmittel" gestellt werden. Das Straferkenntnis erster Instanz war am 9. Oktober 1984 erlassen worden, das Rechtsmittel wurde daher, um rechtzeitig zu sein, am 9. November 1984 eingebracht. Die erwähnte Änderung des Gesetzes trat gemäß Art. II § 1 FinStrGNov 1985 mit 1. Jänner 1986 in Kraft. Auch die den zweiten Abschnitt des FinStrG betreffenden Übergangsbestimmungen in Art. II § 3 FinStrGNov 1985 sehen nicht vor, daß ein Antrag gemäß § 62 Abs. 2 lit. b FinStrG in der Fassung dieser Novelle noch nach dem Rechtsmittel gestellt werden dürfte.

Dies ändert jedoch nichts daran, daß - soweit vom Beschwerdepunkt umfaßt - in beiden Verwaltungsinstanzen keine unzuständigen Behörden entschieden haben.

Ablehnung, Befangenheit:

Der Ablehnungsantrag betreffend den neuen Vorstand des Finanzamtes wurde zu Recht abgewiesen, weil vom Beschwerdeführer kein Befangenheitsgrund vorgetragen worden war.

Die Frage, ob der Ablehnungsantrag betreffend den pensionierten Vorstand des Finanzamtes zu Recht als unzulässig zurückgewiesen wurde, bedarf keiner Beantwortung. Dieser Organwalter wurde nämlich nach der Aktenlage weder im Ermittlungsverfahren, noch bei der Entscheidung über die im vorliegenden Beschwerdeverfahren relevanten Vorwürfe gegen den Beschwerdeführer tätig. Es ist nicht erkennbar, daß die Unterlassung der Vorlage des Ablehnungsantrages betreffend seine Person durch besagten ehemaligen Vorstand des Finanzamtes an die belangte Behörde von Einfluß auf den Inhalt der Sachentscheidung gewesen sein könnte. Auch ein Fehler in der Erledigung des Ablehnungsantrages betreffend diesen Organwalter konnte daher mangels Wesentlichkeit nicht zur Aufhebung des vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheides führen.

Was die Ablehnung des Straferferenten anlangt, so hatte sich die Entscheidung hierüber durch den (neuen) Vorstand des Finanzamtes auf den geltend gemachten Ablehnungsgrund zu beschränken. Dieser bestand nur im Zusammenhang mit angeblich falschen Zeugenaussagen in dem erwähnten Zivilprozeß. Eine Anzeige gegen den Straferferenten wegen falscher Zeugenaussage ist allerdings vom Beschwerdeführer in seinem Ablehnungsantrag nicht behauptet worden. Daß eine solche erfolgt wäre, ist der Aktenlage nicht zu entnehmen. Der Beschwerdeführer hat aber auch nicht vorgebracht, worin die angeblich falsche Zeugenaussage des Straferferenten bestanden haben soll. Der Beschwerdeführer vertrat in seinem Ablehnungsantrag lediglich die Ansicht, daß in dem zu erwartenden gerichtlichen Strafverfahren die Zeugenaussage des Beschwerdeführers auch den Straferferenten belasten werde. Zu Recht hat daher weder der neue Vorstand des Finanzamtes bei seiner Entscheidung über den Ablehnungsantrag, noch die belangte Behörde in dem nun vor dem Verwaltungsgerichtshof angefochtenen Bescheid dem Ablehnungsantrag des Beschwerdeführers betreffend den Straferferenten einen Befangenheitsgrund entnommen.

Der Ablehnungsantrag wurde daher zu Recht abgewiesen.

Die vom Beschwerdeführer vorgetragene Befangenheitsgründe, die über die in seinem seinerzeitigen Ablehnungsantrag geltend gemachten hinausgehen, betreffen nur den Referenten der Finanzstrafbehörde erster Instanz. Sie hätten, wären sie vorgelegen, allerdings nur dazu führen können, daß sich dieser Organwalter von Amtes wegen der Ausübung seines Amtes gemäß § 72 Abs. 1 FinStrG zu enthalten gehabt hatte. Abgesehen davon, daß sich die Begründung des Beschwerdeführers für eine solche Befangenheit in der Behauptung erschöpft, es könne kein Zweifel bestehen, daß eine solche Befangenheit gegeben gewesen sei, was zur Konkretisierung eines Befangenheitsgrundes nicht ausreicht, übersieht er, daß Anfechtungsgegenstand vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht das Straferkenntnis erster Instanz, sondern die Berufungsentscheidung ist. Eine Befangenheit jenes Organwalters, der für die Berufungsbehörde eingeschritten ist, behauptet der Beschwerdeführer nicht. Da die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz in der Sache selbst zu entscheiden hatte und entschieden hat, konnte die Befangenheit eines Organwalters der Behörde erster Instanz - soweit sie nicht von einem berechtigten Ablehnungsantrag erfaßt war - mangels Wesentlichkeit keine Rechtswidrigkeit darstellen, die zur Aufhebung des angefochtenen Bescheides berechtigte. Vom Referenten der Finanzstrafbehörde erster Instanz gesetzte Ermittlungshandlungen, welche die belangte Behörde dem angefochtenen Bescheid zu Grunde gelegt habe und die unrichtig gewesen seien, behauptet der Beschwerdeführer nicht.

Soweit der Beschwerdeführer in seiner Sachverhaltsschilderung den Eindruck zu erwecken sucht, die Einleitung des Finanzstrafverfahrens gegen ihn sei nur als Reaktion von Beamten des Finanzamtes auf einen Beschwerdeerfolg vor dem Verfassungsgerichtshof, einen folgenden Zivilprozeß gegen die Republik Österreich und damit im Zusammenhang stehende Anzeigen des Beschwerdeführers gegen Beamte des Finanzamtes zurückzuführen (durchwegs Ereignisse des Jahres 1982), ist darauf hinzuweisen, daß bereits 1978 der Prüfer zur Überzeugung gelangt war, daß in den eingangs zitierten Punkten (a) und b)) "vorsätzliche Steuerhinterziehung" vorliege und schon anlässlich der Übersendung der Ausfertigungen der Berufungsentscheidung im abgabenrechtlichen Verfahren (4. April 1979) durch die belangte Behörde der Auftrag zur Einleitung des Finanzstrafverfahrens ergangen war.

Aufwendungen für GKM:

Eine inhaltliche Rechtswidrigkeit zeigt der Beschwerdeführer in der Frage der Doppelverzeichnung von Betriebsausgaben für GKM nicht auf.

Entscheidend für den Erfolg der Beschwerde ist daher insofern die Frage, ob die Beweiswürdigung der belangten Behörde der nachprüfenden Kontrolle des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwSlg. 8619 A/1974, 9602 A/1978) daraufhin standhält, ob der Sachverhalt genügend ermittelt ist und ob die bei der Beweiswürdigung vorgenommenen Erwägungen - gemessen an den Denkgesetzen und am Erfahrungsgut - schlüssig sind.

Der Beschwerdeführer hat behauptet, eine doppelte Berücksichtigung sei nicht erfolgt, weil für die mit Scheck bezahlten GKM Quittungen nicht ausgestellt worden seien. Für die Richtigkeit dieser Behauptung lag eine vom Beschwerdeführer während des Spitalsaufenthaltes des später zunächst als Auskunftsperson im Abgabungsverfahren und schließlich als Zeuge im gegenständlichen Berufungsverfahren vernommene ehemaligen GKM-Verkäufer von diesem besorgte Bestätigung sowie die Aussage dieses Zeugen vor der belangten Behörde vor. Außerdem führte der Beschwerdeführer für seine Darstellung den auf Grund seiner Aufzeichnungen kontinuierlich ansteigenden Verlauf der Aufwendungen bis 1982 an, während sich bei Ausscheiden der angeblichen Doppelbuchungen ein ungewöhnlicher Verlauf ergeben hätte.

Die belangte Behörde schenkte der Darstellung des Beschwerdeführers keinen Glauben, sondern nahm als erwiesen an, daß sich der Beschwerdeführer für Einkäufe mit Scheck ebenfalls Quittungen habe geben lassen und zwar häufig über mehrere Einkäufe zusammen, weshalb eine ziffermäßige Kontrolle von Doppelbuchungen nicht erfolversprechend gewesen wäre. Sie ging daher davon aus, daß der Beschwerdeführer sowohl die Belastungen durch Einlösung der Schecks, als auch die über die gleichen Zahlungen ausgestellten Quittungen gebucht habe, weshalb nur Vorsätzlichkeit der Tathandlung in Betracht komme. Zu diesem Ergebnis gelangte die Behörde auf Grund einer im Abgabungsverfahren - zeitlich nach der erwähnten Bestätigung - abgelegten Aussage des ehemaligen GKM-Verkäufer als Auskunftsperson. Sie beurteilte die von dem Genannten im Berufungsverfahren vor ihr abgelegte Zeugenaussage als falsch. Außerdem stützte die belangte Behörde ihre Beweiswürdigung auf die Darstellung der jetzigen GKM-Verkäuferin:

diese stelle auch im Falle der Zahlung mit Scheck Barzahlungsbestätigungen aus. Schließlich sei der Beschwerdeführer von seinem früheren Steuerberater für 1974 auf vermeintliche Doppelbuchungen aufmerksam gemacht worden, dem auf den Bankauszügen bei der jeweiligen Scheckbelastung ein handschriftlicher Vermerk "privat" aufgefallen war (vgl. Verwaltungsakten V, Blatt 30).

Die belangte Behörde hat wesentliche Umstände in ihrer Begründung der Beweiswürdigung unberücksichtigt gelassen:

Zu den Vermerken "privat", die auch vom Prüfer festgestellt worden waren und die der Beschwerdeführer durchgestrichen hatte, war vom Beschwerdeführer in der Berufungsverhandlung vorgebracht worden, daß die Notiz "privat" von der Kanzleikraft des Beschwerdeführers gestammt habe, die bei seiner Abwesenheit oft nicht Bescheid gewußt habe, um welche Zahlungen es sich tatsächlich gehandelt habe. Wenn kein Beleg vorhanden gewesen sei, habe sie die Notiz "privat" angebracht, die nachträglich vom Beschwerdeführer gegebenenfalls berichtet worden sei.

Mit dieser Verantwortung des Beschwerdeführers hat sich die belangte Behörde nicht befaßt. Sie wurde von der belangten Behörde nicht überprüft. Ohne eine solche Überprüfung durfte die Verantwortung nicht als unwahr angesehen werden.

Die Aussage der GKM-Verkäuferin, die in dem hier maßgeblichen Zeitraum noch nicht als solche tätig war, gibt keinen Aufschluß darüber, wie von ihrem Vorgänger im Falle von Zahlungen mit Schecks vorgegangen worden ist. Die Zeugin hat nämlich nicht erklärt, sie sei von ihrem Vorgänger in dieser Frage in einer bestimmten Richtung unterwiesen oder aufgeklärt worden, sodaß sie im entscheidungswesentlichen Punkt auch nicht als mittelbarer Zeuge in Betracht kam. Von ihr wurde lediglich von ihrem Vorgänger das Quittungsformular übernommen. Bei diesem handelt es sich jedoch nicht um ein solches für den Fall der Zahlung mit Scheck. Aus den Gepflogenheiten des neuen GKM-Verkäufer Rückschlüsse auf das Verhalten des ehemaligen Verkäufers (der Jahre 1975, 1976) zu ziehen, widerspricht den Denkgesetzen.

Die Überlegungen der belangten Behörde zur Frage, ob der ehemalige GKM-Verkäufer im Falle der Ausstellung von Quittungen für Scheckzahlungen durch Rechtsanwälte Bedenken gehabt haben könnte oder nicht, gehen schon deshalb fehl, weil durch einen einfachen Zusatz in dem verwendeten Quittungsformular neben dem Vordruck "dankend erhalten!", etwa durch die handschriftliche Einfügung des Wortes "Scheck" oder "mit Scheck" - wie dies häufig gehandhabt wird - die Bedenken bereinigt gewesen wären.

Die belangte Behörde, welche der Darstellung des GKM-Verkäufer in seiner Aussage als Auskunftsperson im Abgabungsverfahren gefolgt ist, hat in ihrer Beweiswürdigung weiters nicht berücksichtigt, daß diese Aussage abgelegt wurde, als die vernommene Person erst kurz nach einer Operation aus dem Krankenhaus in ihre Wohnung zurückgekehrt war und nach ihrer Darstellung noch unter Medikamenteneinfluß stand. Die Vernehmung erfolgte offenbar für die Auskunftsperson völlig überraschend in der Wohnung. Dazu kommt, daß die belangte Behörde selbst davon ausging, daß im Zeitpunkt der Vernehmung die vom Beschwerdeführer

vorher eingeholte Bestätigung dieser Auskunftsperson dem Finanzamt noch nicht vorgelegen war (vgl. S 35 des angefochtenen Bescheides). Diese Bestätigung ist im letzten Satz der Niederschrift über die Vernehmung als Auskunftsperson mit dem Bemerkten erwähnt, sie sei von der Auskunftsperson (nach ihrer Vernehmung) vorgelegt worden. Der Inhalt der Bestätigung steht jedoch mit den eingangs der Niederschrift festgehaltenen Angaben der Auskunftsperson in unlösbarem Widerspruch. Eine Erklärung dafür, warum eine Auskunftsperson in unmittelbarem Anschluß an ihre Aussage der Behörde aus eigenem Antrieb eine von ihr früher ausgestellte Bestätigung vorlegen sollte, die inhaltlich ihrer eben gemachten Aussage widerspricht, hat die belangte Behörde nicht gegeben. Dieser Widerspruch im Verhalten der Auskunftsperson deutet jedoch darauf hin, daß die gesamte Aussage von ihr ohne ausreichende Überlegung abgelegt worden sein könnte, befand sie sich doch nach ihrer eigenen Darstellung in einem durch Medikamenteinnahme beeinträchtigten postoperativen Zustand. Die Beobachtung der Finanzbeamten als medizinische Laien reicht zur Beurteilung des Gesundheitszustandes und der Aussagefähigkeit der Auskunftsperson nicht aus. Aus der Beurteilung der Aussagefähigkeit der Auskunftsperson durch die Beamten in ihrer Zeugenaussage durfte die belangte Behörde daher Rückschlüsse auf die Verlässlichkeit der Angaben der Auskunftsperson nicht ziehen.

Mit diesen Bedenken gegen die Richtigkeit der von ihr für wahr gehaltenen Aussage hat sich die Behörde überhaupt nicht befaßt.

Ihre Beweiswürdigung beruht daher auf nach den Denkgesetzen und der Lebenserfahrung unzureichenden Erwägungen. Die belangte Behörde durfte deshalb nach dem bisherigen Stand des Verfahrens den allerdings dringenden Tatverdacht noch nicht als erwiesen ansehen.

Die von der belangten Behörde in ihrer Gegenschrift erwähnte Tatsache, sie habe Strafanzeige wegen des Verdachtes der falschen Zeugenaussage gegen den ehemaligen GKM-Verkäufer erstattet, und die Staatsanwaltschaft habe Strafantrag gestellt, ist für die Beurteilung der Gesetzmäßigkeit des angefochtenen Bescheides ohne Bedeutung.

Reisekosten der Ehegattin:

In diesem Zusammenhang vertrat die belangte Behörde die Rechtsansicht, hatte der Beschwerdeführer seine Ehefrau zu Kontaktgesprächen mit Klienten eingesetzt, so waren die hierfür aufgelaufenen Reisekosten nicht als betrieblich veranlaßte Ausgaben anzuerkennen, weil die Ehegattin des Beschwerdeführers die berufsrechtlichen Voraussetzungen für eine solche Tätigkeit im Rahmen einer Rechtsanwaltskanzlei nicht aufweise und weil außerdem kein steuerrechtlich anzuerkennender Dienstvertrag zwischen nahen Angehörigen vorgelegen sei (vgl. S 29/30 des angefochtenen Bescheides).

Diese Rechtsansicht ist verfehlt. Der Ersatz von Barauslagen für Reisen zur Durchführung von Informationen in Rechtsangelegenheiten, die einem Rechtsanwalt übertragen sind, sind betrieblich veranlaßt. Solche Auslagen eines Beauftragten des Rechtsanwaltes stellen auch dann Betriebsausgaben dar, wenn der Beauftragte naher Angehöriger ist, ohne in einem steuerlich anzuerkennenden Dienstverhältnis zum abgabepflichtigen Rechtsanwalt zu stehen. Ausgaben sind aber auch dann durch den Betrieb eines Rechtsanwaltes veranlaßt, wenn sich dieser bei seiner Tätigkeit nicht an Regeln des Berufs- oder Standesrechtes gehalten haben sollte. Die Verletzung von Berufs- oder Standespflichten hat nämlich nicht zur Folge, daß die Aufwendungen getätigt wurden, ohne Rücksicht darauf, ob aus ihnen ein wirtschaftlicher Nutzen entsteht (vgl. Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuer-Handbuch, 2. Aufl., Tz 70 zu § 4). Dadurch, daß sich der freiberuflich Tätige, der seinem Auftraggeber gegenüber die Verantwortung trägt, gewisser Hilfskräfte unter Verletzung berufsrechtlicher Vorschriften bedient, ändert sich auch an der Einkunftsart nichts. In diesem Zusammenhang ist auf § 23 Abs. 2 BAO zu verweisen. Darnach wird die Erhebung einer Abgabe dadurch nicht ausgeschlossen, daß ein Verhalten (ein Handeln oder Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.

Die umfangreichen Ausführungen im angefochtenen Bescheid zum Berufsrecht der Rechtsanwälte gehen daher an der Sache vorbei.

Durch die geschilderte unrichtige Rechtsansicht belastete die belangte Behörde ihren Bescheid mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit.

Soweit sie jedoch aus der Verletzung von berufsrechtlichen Vorschriften durch den Beschwerdeführer etwa im Rahmen der Beweiswürdigung den Schluß zu ziehen beabsichtigte, dem Beschwerdeführer wäre die Verletzung von Berufs- oder Standespflichten nicht zuzutrauen, verstieße eine solche Argumentation in Anbetracht des Umstandes, daß der Beschwerdeführer der Abgabenhinterziehung verdächtigt wird, gegen Denkgesetze.

Der belangten Behörde ist zwar darin beizupflichten, daß der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren nicht vorgebracht hat, daß seine Ehegattin eine qualifizierte Ausbildung in einer Rechtsanwaltskanzlei erhalten habe. Sehr wohl hat der Beschwerdeführer im Verwaltungsverfahren jedoch vorgebracht, daß seine Ehegattin Matura habe, die Tochter eines Rechtsanwaltes sei und sie die ihr vom Beschwerdeführer übertragenen Tätigkeiten (Erstattung von Berichten über den Stand von Verfahren - hauptsächlich Einbringungsfälle - an Klienten des Beschwerdeführers in Wien, Innsbruck, Krems und Zürich) jederzeit ausführen könne (vgl. Verwaltungsakten VIII, Blatt 29).

Da es im Finanzstrafverfahren betreffend Abgabenhinterziehung nicht wie im Veranlagungs- oder Gewinnfeststellungsverfahren darauf ankommt, ob der Abgabepflichtige Betriebsausgaben zumindest glaubhaft gemacht hat (S 138 Abs. 1 BAO), sondern darauf, ob nachgewiesen wird, daß die betreffenden Betriebsausgaben nicht aufgelaufen sind, liegt im Verwaltungsstrafverfahren keine Bindung an die Entscheidungen des Abgabenverfahrens vor (vgl. verst. Senat VwSlg. 5836 F/1983).

Auch hinsichtlich der Aufwendungen für Reisekosten der Ehefrau war daher zu prüfen, ob die belangte Behörde auf Grund eines gesetzmäßigen Verfahrens und schlüssiger Beweiswürdigung zur Feststellung gelangt ist, daß die Reisekosten nicht durch den Betrieb des Beschwerdeführers veranlaßt waren.

Die belangte Behörde hat offenbar der Zeugenaussage der Ehefrau des Beschwerdeführers, die ihre Reisen zur Berichterstattung in Eintreibungssachen an Klienten des Beschwerdeführers bestätigte, ebensowenig geglaubt, wie der Aussage des ehemaligen Geschäftsführers eines Fahrzeughändlers, dieser habe der Ehegattin des Beschwerdeführers 1976 einen PKW mit seinem Kennzeichen allenfalls mit einem Probekennzeichen zur Verfügung gestellt.

Diese Beweiswürdigung hat die belangte Behörde - von den bereits oben erwähnten berufs- und standesrechtlichen Argumenten abgesehen, zu denen bereits Stellung genommen wurde - im wesentlichen wie folgt begründet:

1) Es habe nicht geklärt werden können, welchen Kraftwagen die Ehegattin des Beschwerdeführers verwendet habe. Die Verwendung eines Kraftfahrzeuges mit Probekennzeichen sei insbesondere zu Fahrten in die Schweiz auszuschließen, weil der Mißbrauch eines Probekennzeichens für einen Unternehmer zu riskant sei. Die Grenzkontrollen in die Schweiz seien nach der Erfahrung des täglichen Lebens so gründlich, daß eine Einreise mit "blauem Kennzeichen" nicht erfolgen könne. Der Geschäftsführer des Kraftfahrzeughändlers habe als Zeuge daher die Unwahrheit gesagt. Vom abgabenbehördlichen Prüfer sei festgestellt worden, daß das vom Kraftfahrzeughändler angeblich zur Verfügung gestellte Fahrzeug den Großteil des Jahres 1976 nicht angemeldet gewesen sei.

2) Aus der Höhe des Kilometergeldes sei die Berücksichtigung einer Begleitperson ersichtlich. Deren Name sei beharrlich verschwiegen worden. Dies spreche für eine reine Schutzbehauptung.

3) Die Aussage des Beschwerdeführers gegenüber dem Betriebsprüfer, er habe am 31. Dezember 1976 seiner Ehegattin deren Kosten aus 1976 mit S 108.408,- ausbezahlt, habe sich als unrichtig herausgestellt, weil der Beschwerdeführer zu dieser Zeit im Ausland gewesen sei und außerdem der Kassastand für eine solche Zahlung nicht ausgereicht habe.

Die geschilderten Begründungselemente halten der Prüfung nicht stand:

zu 1) Von der Ehegattin des Beschwerdeführers wurde Ende 1976 von jenem Händler ein Fahrzeug gekauft, dessen Geschäftsführer als Zeuge die Überlassung eines Fahrzeuges während des Jahres 1976 bestätigt hat. Eine Begründung dafür, warum der Händler das Risiko aus der mißbräuchlichen Verwendung des Probekennzeichens nicht im Interesse eines in Aussicht stehenden Fahrzeugverkaufes übernommen haben sollte, läßt der angefochtene Bescheid vermissen.

Das Prüfungsorgan des Finanzamtes wurde von der belangten Behörde zwar als Zeuge vernommen, könnte aber nicht mehr angeben, wo von ihm die Erhebungen über die Fahrzeugzulassung angestellt wurden. Laut Prüfungsbericht erfolgte die Ermittlung bei der "KFZ-Steuerstelle". Eine Auskunft der für die Zulassung von Kraftfahrzeugen zuständigen Behörde wurde also offenbar nicht eingeholt. Die Feststellung des Prüfers der Abgabenbehörde, das Fahrzeug sei von 2. Mai 1974 bis 1. Dezember 1976 nicht zum Verkehr zugelassen gewesen (vgl. Verwaltungsakten V, Blatt 15) beruht daher nicht auf einem verlässlichen Ermittlungsergebnis.

Die Intensität der Grenzkontrollen durch Schweizer Behörden gehört nicht zum Erfahrungsgut des täglichen Lebens. Sie hängt von der Verlässlichkeit der jeweils einschreitenden Organwalter, deren Tagesverfassung, aber auch vom Andrang ab, der jeweils am Grenzübergang herrscht. Eine Feststellung, es sei auf Grund der Lebenserfahrung schlechthin unmöglich, die Schweizer Grenze mit einem Pkw zu überschreiten, der ein österreichisches Probekennzeichen aufweist, ist durch den Hinweis auf die Lebenserfahrung allein nicht ausreichend begründet.

Zu 2) Der Umstand, daß der Beschwerdeführer selbst Begleitpersonen nicht nennen konnte, erlaubt die Feststellung, daß keine vorhanden waren, solange nicht, als die Ehegattin des Beschwerdeführers, die die Begleitpersonen kennen müßte, nach diesen nicht gefragt wurde. Eine solche Frage wurde anlässlich der Vernehmung der Ehegattin des Beschwerdeführers als Zeugin auch durch die belangte Behörde nicht gestellt.

Selbst wenn der Zuschlag zum Kilometergeld für eine Begleitperson zu Unrecht verrechnet worden sein sollte. Ergibt sich daraus weder, daß die Reisen nicht stattgefunden haben, noch daß dem Beschwerdeführer bei Rechnungskontrolle die Unrichtigkeit der Verrechnung aufgefallen ist und er sie billigend in Kauf genommen habe.

Zu 3) Der Beschwerdeführer hat in der Berufungsverhandlung vorgebracht, bei der Behauptung im Prüfungsbericht, der Beschwerdeführer habe erklärt, den Betrag von S 108.408,- am 31. Dezember 1976 seiner Ehegattin ausbezahlt zu haben, müsse es sich um ein Mißverständnis handeln. Er habe dem Prüfer lediglich erklärt, diesen Betrag am Jahresende abgerechnet zu haben.

Im Prüfungsbericht (vgl. Verwaltungsakten V, Blatt 17) heißt es dazu: Der Beschwerdeführer "gab dazu die Auskunft, daß er sich nur mehr an die Tatsache der Barauszahlung am 31. Dezember 1976 erinnern könne, nicht aber an die Herkunft der S 108.408,--".

Da der Beschwerdeführer mit seinem Vorbringen in der Berufungsverhandlung die Richtigkeit dieses Teiles des Prüfungsberichtes mit der Behauptung bestritten hat, bei dieser "Protokollierung" dürfte es sich um ein Mißverständnis handeln (vgl. Verwaltungsakten VIII, Blatt 30), hätte die belangte Behörde den Versuch unternehmen müssen, durch Vernehmung des Prüfers als Zeugen die Verantwortung des Beschwerdeführers zu widerlegen. Dies ist nicht geschehen, weil an den Prüfer als Zeugen keine entsprechenden Fragen gestellt wurden. Auf die Frage des Verteidigers, ob der Prüfer es für möglich halte, daß die Reisekosten in Teilbeträgen während des Jahres ausgezahlt worden seien, gab dieser Zeuge lediglich an, daß aus dem Journal entsprechende Eintragungen nicht hervorgingen. Hinsichtlich der Journalaufzeichnungen verwies der Zeuge auf seinen Bericht. Aus diesem ergibt sich jedoch (vgl. Verwaltungsakten V, Blatt 6), daß die Journalaufzeichnungen nicht zeitgerecht geführt worden sind. Das Journal macht daher keinen Beweis dafür, daß die Reisekosten nicht in Teilbeträgen während des Jahres ausgezahlt worden sind.

Solange daher nicht feststeht, daß ein Mißverständnis bezüglich des Zahlungstages 31. Dezember 1976 hinsichtlich des gesamten erwähnten Betrages auszuschließen ist, durfte die belangte Behörde nicht davon ausgehen, daß der Beschwerdeführer die im Prüfungsbericht wiedergegebene Äußerung gemacht hat.

Die wesentlichen Argumente der Beweiswürdigung beruhen daher entweder auf einem unzulänglichen Verfahren oder sie sind unschlüssig.

Auch ein Ermittlungsergebnis, aus dem sich entnehmen ließe, daß die Ehegattin zur Erfüllung der ihr vom Beschwerdeführer angeblich erteilten Informationsaufträge an Klienten nicht in der Lage gewesen wäre, liegt nicht vor. Ebensowenig läßt sich dem Ermittlungsverfahren entnehmen, daß der Beschwerdeführer ohne Verletzung seiner anwaltlichen Verschwiegenheitspflicht in der Lage gewesen wäre, hinsichtlich der Rechtsangelegenheiten, welche angeblich von seiner Ehegattin betreut wurden, weitere Offenlegung hätte gewähren dürfen.

Auch für die Reisekosten gilt daher, daß die belangte Behörde nach dem bisherigen Stand des Verfahrens den allerdings dringenden Tatverdacht noch nicht als erwiesen ansehen durfte.

Da die oben festgestellte inhaltliche Rechtswidrigkeit die Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften in den Hintergrund drängt, mußte der angefochtene Bescheid gemäß § 42 Abs. 2 Z. 1 VwGG aufgehoben werden.

Die Entscheidung über Aufwandsersatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. 243.

Wien, am 15. Dezember 1987

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VWGH:1987:1987140134.X00