



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

---

Außenstelle Linz  
Strafsenat 4

GZ. FSRV/0010-L/03

## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat in der Finanzstrafsache gegen RT, vertreten durch die Grünberger-Katzmayr-Zwettler Wirtschaftstreuhand GmbH, wegen Finanzvergehen gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 29. Jänner 2003 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes Linz vom 27. Dezember 2002, vertreten durch ORat. Dr. Christian Kneidinger,

zu Recht erkannt:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis vom 27. Dezember 2002, SNr. xxxxx, hat das Finanzamt Linz als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Bw. nach der am 27. November 2002 durchgeführten mündlichen Verhandlung für schuldig erkannt, fahrlässig im Bereich des Finanzamtes Linz (ergänze: als Abgabepflichtiger) durch Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung folgender bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, und zwar an Umsatzsteuer für 1999 und 2000 iHv. 21.066,00 ATS (1999: 18.151,00 ATS und 2000: 2.915,00 ATS) und an Einkommensteuer für 1999 und 2000 iHv. 52.550,00 ATS (1999: 38.117,00 ATS und 2000: 14.433,00 ATS) dadurch bewirkt zu haben, dass er seine Einnahmen (Punkt 1) der Niederschrift) nicht vollständig erklärt und dadurch das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen zu haben.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von 700,00 € verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 7 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit 70,00 € bestimmt.

Weiters wurde das darüber hinaus gegen RT wegen des Verdachtes der Abgabenhinterziehung eingeleitete Finanzstrafverfahren, er habe vorsätzlich durch die Abgabe von unrichtigen Steuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung an Umsatzsteuer für 1999 und 2000 iHv. 3.155,00 ATS (1999: 2.023,00 ATS und 2000: 1.132,00 ATS) und an Einkommensteuer für 1999 und 2000 iHv. 5.819,00 ATS (1999: 4.891,00 ATS und 2000: 928,00 ATS) dadurch bewirkt, dass er Aufwendungen (Punkt 7 der Niederschrift hins. Schuhe, Italienischkurs, Wohnwagen und Tennis) zu Unrecht geltend gemacht habe, gemäß § 136 FinStrG aus dem Grunde des § 82 Abs. 3 lit. a FinStrG eingestellt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 29. Jänner 2003, wobei im Wesentlichen wie folgt vorgebracht wurde:

In sämtlichen dem Schuldspruch zu Grunde liegenden Fällen liege jeweils eine entschuldbare Fehlleistung iSd. § 9 FinStrG vor:

1. Die für November 1999 erfolgte Nichterfassung von fünf Eingangsbelegen iHv. insgesamt 59.104,80 ATS (29.400,00 ATS laut Bankauszug Nr. 105-001 vom 2. November 1999; 9.544,80 ATS und 7.920,00 ATS laut Bankauszug Nr. 107-001 vom 4. November 1999 und 12.240,00 ATS laut Bankauszug Nr. 109-001 vom 10. November 1999) in der Buchhaltung und in den Abgabenerklärungen sei darauf zurückzuführen, dass in dem stets für die Erstellung der Buchhaltung verwendeten Elba-Auszug (Electronic Banking) über die in dem betreffenden Kalendermonat angefallenen betrieblichen Einnahmen und Ausgaben offenbar auf Grund eines EDV-Fehlers lediglich die Bankbelege für die ab dem 11. bis 30. November 1999 gelegenen Geschäftsfälle angeführt gewesen seien (S. beil. Elba-Auszug). Da bis zum Zeitpunkt der dies feststellenden Betriebsprüfung derartige System-Fehlleistungen nicht vorgekommen seien, habe sich der Bw. bei der Erstellung der Buchhaltung im Jänner 2000 so wie bisher auf die Elba-Auswertungen verlassen und könne das rein auf einen vorher nicht erkennbaren EDV-Fehler zurückzuführende abgabenrechtliche Fehlverhalten jedenfalls nicht als schuldhaft iSd. FinStrG qualifiziert werden.
2. Die Nichterfassung von im September 1999 erzielten Einnahmen iHv. 49.800,00 ATS (Musikverein T., Rg 67/99, 42.600,00 ATS und Bank-Gutschrift über 7.200,00 ATS, jeweils vom 9. September 1999) in der Buchhaltung bzw. in den Abgabenerklärungen sei darauf zurückzuführen, dass am gleichen Tag (S. beil. Elba-Auszug) auch ein ordnungsgemäß in der Buchhaltung erfasster Zahlungseingang iHv. ebenfalls 49.800,00 ATS (ARGE GT, Rg 59/99) zu verzeichnen gewesen sei. Durch die Gleichheit der Beträge sei dem Bw. insofern eine entschuldbare Fehlleistung unterlaufen, als er bei der im November 1999 erfolgten Aufbuchung der Unterlagen betreff. den Umsatzzeitraum September 1999 irrtümlich der Meinung gewesen sei, die angeführten Beträge seien bereits - durch die Buchung des Zahlungseinganges von der ARGE GT - erfasst worden.
3. Die Nichterfassung von im April 2000 erzielten Einnahmen betreff. den U. Frühjahrsmarkt iHv. 13.140,00 ATS (29. April 2000) bzw. 18.920,00 ATS (30. April 2000) schließlich habe ihren Grund darin, dass zum Zeitpunkt der erfolgten Aufbuchung der Belege im Juni 2000 keine Märkte mehr stattfänden und üblicherweise nur mehr Einkünfte aus dem Zeltverleih zu verzeichnen seien. Der Bw., der in seinem Betrieb die Funktionen eines Zeltmeisters, kaufmännischen Leiters und eines Verkäufers gleichzeitig ausübe, sei sich zwar der ihm unterlaufenen Fehlleistungen bewusst, insgesamt stelle sich jedoch das jeweils nur auf einen

Irrtum zurückzuführende Fehlverhalten sowohl in Hinblick auf die dargestellten Ursachen hierfür als auch das Ausmaß (drei bzw. zwei Fehler in drei Jahren) als entschuldbar dar, sodass die festgestellte Abgabenverkürzung nicht als Finanzvergehen iSd. § 34 Abs. 1 FinStrG qualifiziert werden könne. Es werde somit eine entsprechende Abänderung der erstinstanzlichen Entscheidung beantragt.

### ***Zur Entscheidung wurde erwogen:***

Unbestrittenermaßen hat der seit 1994 einen Zeltverleih bzw. das Schausteller-Gewerbe betreibende Bw. (erklärte betriebliche Erlöse 1999: 2.098.217,78 ATS und 2000: 2.447.147,43 ATS) entsprechend den auf die Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 29. April 2002 zu ABNr. 456 Bezug nehmenden Feststellungen der Finanzstrafbehörde erster Rechtsstufe in dem angefochtenen Erkenntnis im Veranlagungszeitraum 1999 (betriebliche) Einnahmen iHv. insgesamt 108.904,80 ATS (11/1999: 59.104,80 ATS bzw. 09/99: 49.800,00 ATS) und im Veranlagungsjahr 2000 iHv. 32.060,00 ATS (04/2000) nicht in seine Buchhaltung bzw. in seine Abgabenerklärungen (USt und ESt) zu StNr. 123 aufgenommen und ist es in Folge dessen zu einer Abgabenverkürzung in dem vom Finanzamt Linz festgestellten Ausmaß (USt 1999: 18.151,00 ATS, USt 2000: 2.915,00 ATS, ESt 1999: 38.117,00 ATS und ESt 2000: 14.433,00 ATS) gekommen.

Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich der Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt. Der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer diese (in § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichnete) Tat fahrlässig begeht.

Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Fähigkeiten befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.

Dem Täter wird weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei einer Tat ein entschuldbarer Irrtum unterliefe, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ; ist der Irrtum unentschuldbar, so ist dem Täter Fahrlässigkeit zuzurechnen. Dem Täter wird Fahrlässigkeit auch dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe (§ 9 FinStrG).

Letzterer, seit der FinStrG-Novelle 1985, BGBl.Nr. 571, bestehender und auf der Terminologie des Dienstnehmerhaftpflichtgesetzes, BGBl.Nr. 80/1965 (§ 2 Abs. 3 DHG) zurückgreifende Bestimmung, mit der laut Gesetzgeber verdeutlicht werden sollte, dass auch andere Fehlleistungen als ein Irrtum im engeren Sinn, dann, wenn sie entschuldbar sind, einen Schuldausschließungsgrund darstellen können, kommt dabei aber keine eigenständige, sondern im Hinblick auf die Bestimmung des § 8 Abs. 2 FinStrG lediglich eine klarstellende Bedeutung zu (vgl. zB. Fellner, Finanzstrafgesetz, Enns 1995, 6. Auflage, § 9 FinStrG, Rz 24) und wird nur im Falle einer leichtesten, dh. bei einer lediglich auf eine nicht nennenswerte Nachlässigkeit zurückzuführende und nur bei außergewöhnlicher Aufmerksamkeit abwendbare Fahrlässigkeit vorliegen.

Obwohl sich das Berufungsvorbringen darauf beschränkt, dass die ob der Ergebnisse des erstinstanzlichen Verfahrens sich unstrittig als eine Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht iSd. § 119 BAO darstellende und eine tatbildmäßige Abgabenverkürzung iSd. § 33 Abs. 1 FinStrG in der im Abgabenverfahren festgestellten Höhe nach sich ziehende Nichterfassung der angeführten betrieblichen Einnahmen zum Einen auf einen nicht vorhersehbaren EDV-Fehler bei der Erfassung der je Abrechnungs- bzw. Voranmeldungszeitraum zu verbuchenden Zahlungsvorgänge (11/1999) bzw. auf eine angesichts der Faktenlage entschuldbare Missinterpretation hinsichtlich der bereits erfassten Elba-Daten bei der später erfolgten Aufbuchung (09/1999) und zum Anderen auf das "Übersehen" einer zum Zeitpunkt der Aufbuchung saisonal nicht mehr üblichen Einnahmenart (04/2000), und somit allesamt auf entschuldbare Fehlleistungen zurückzuführen sei, ist als Folge der im Finanzstrafverfahren geltenden Officialmaxime auch zu überprüfen, ob bzw. inwieweit der Handlungsweise des Bw. ein die Fahrlässigkeit iSd. §§ 34 Abs. 1 bzw. 8 Abs. 2 FinStrG überhaupt ausschließender entschuldbarer Irrtum (im engeren Sinn) zu Grunde gelegen ist.

Letzterer ist allerdings nur dann gegeben, wenn der Täter ohne jedes Verschulden, also auch ohne Verletzung einer Sorgfaltspflicht, in seiner Handlungsweise weder ein Finanzvergehen (Tatbildirrtum) noch ein darin liegendes Unrecht (Verbotsirrtum) erkennen konnte (vgl. OGH vom 30. Juni 1966, Zl. 9 Os 72/66) bzw. wenn und insofern bei der Beurteilung des Sachverhalts und der Rechtslage jenes Maß an gebotener pflichtgemäßer Sorgfalt aufgewendet wurde, das objektiv nach den Umständen des Falles gefordert werden muss, und das dem Täter subjektiv nach seinen persönlichen Verhältnissen auch zugemutet werden kann (vgl. VwGH vom 18. Dezember 1998, Zl. 97/16/0083, 0084).

Das vom Täter zur Vermeidung eines Irrtums zu beachtende Sorgfaltsausmaß wird dabei einerseits durch den von § 8 Abs. 2 FinStrG angeführten objektiven Maßstab eines maßgerechten Menschen in der Lage des Täters und andererseits nach subjektiven Gesichtspunkten (subjektive Befähigung sowie Zumutbarkeit der objektiv gebotenen und subjektiv möglichen Sorgfalt) bestimmt. Die Unkenntnis bzw. mangelnde Kenntnis des Täters von der Wirklichkeit wird daher letztlich nur dann entschuldbar iSd. § 9 FinStrG sein, wenn sie auch bei Anwendung der nach den persönlichen Verhältnissen erforderlichen und auch zumutbaren Sorgfalt nicht hätte verhindert werden können.

Unter diesen Aspekten lässt sich (unter Beibehaltung der Reihenfolge der einzelnen Tathandlungen laut Berufung) zum ersten Teilfaktum (Nichterfassung von 4 Eingangsbelegen für November 1999) feststellen, dass ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger Mensch aus dem Verkehrskreis des Bw. angesichts der wohl für jedermann leicht erkennbaren objektiven Bedeutung der Vollständigkeit und Richtigkeit des für die Erstellung des betrieblichen Rechenwerkes maßgeblichen Zahlenmaterials ein im Vorfeld herangezogenes und von Dritten zur Verfügung gestelltes EDV-Erfassungssystem für die Konto-Zu- bzw. -Abflüsse innerhalb eines monatlichen Abrechnungszeitraumes, im Zuge der Erstellung des Buchungsjournals auf seine Plausibilität bzw. Vollständigkeit hin - zumindest überschlagsmäßig - noch einmal überprüfen wird. Derartiges wird im vorliegenden Fall auch dadurch erleichtert, dass zwischen der erstmaligen elektronischen Erfassung und der Verbuchung der von Anzahl und Größenordnung her durchaus überschaubaren Geschäftsfälle bzw. Zahlungseingänge lediglich ein Zeitraum von annähernd zwei Monaten gelegen war. Wenn auch möglicherweise dabei eine einzelne bzw. betragsmäßig angesichts des im Abrechnungszeitraum erzielten Gesamtumsatzes nicht wesentlich ins Gewicht fallende Unrichtigkeit bzw. Unvollständigkeit der Erfassung unentdeckt bleiben wird, wird jedenfalls eine so wie hier beinahe 50 % des gesamten Monatsumsatzes ausmachende bzw. aus der zusammenhängenden Nichterfassung mehrerer Belege resultierende Unvollständigkeit bei einer derartigen objektiv gebotenen Überprüfung jedenfalls entdeckt werden.

Zu der Erklärung hinsichtlich des laut Bankauszug insgesamt 12 Kontovorgänge umfassenden Abrechnungszeitraumes September 1999 lässt sich unter den vorstehenden Aspekten, ausgehend davon, dass auch hier die "übersehene" Summe nahezu ein Drittel des Gesamtumsatzes im Abrechnungszeitraum ausmacht und (wiederum) nicht nur einen einzelnen Beleg bzw. Kontovorgang umfasst, feststellen, dass auch die ins Treffen geführte Summengleichheit mit einem erfassten bzw. ordnungsgemäß verbuchten Betrag insofern

nichts an der (unbewussten) Fahrlässigkeit zu ändern vermag, als auch Derartiges mit einer von einem maßgerechten Mensch an der Stelle des Täters aufgewendeten Sorgfalt hätte vermieden werden können.

Was schließlich die bei der Aufbuchung unterlaufene "Fehlleistung" hinsichtlich April 2000 (Nichtverbuchung von 2 Tageslosungen) angeht, so macht allein schon die Art der Argumentation das dem Irrtum zu Grunde liegende Verschulden iSd. § 8 Abs. 2 FinStrG deutlich. Dass nämlich auch bzw. gerade bei der nachfolgenden Erfassung der Geschäftsfälle im betrieblichen Rechenwerk eine entsprechende auf die Vollständigkeit und Richtigkeit des zu verbuchenden Zahlenwerkes gerichtete Sorgfalt geboten ist, ergibt sich nahezu zwangsläufig und kann auch mit dem Hinweis, derartige Zahlungseingänge seien zu dem annähernd lediglich zwei Monate nach den Geschäftsfällen gelegenen Zeitpunkt der Aufbuchung nicht (mehr) üblich gewesen, nicht wirksam entkräftet werden.

Da die aus der Aktenlage ersichtlichen persönlichen und betrieblichen (Größe und Überschaubarkeit des Betriebes und damit auch des Aufgabenbereiches des Bw. und dessen durch die langjährige berufliche Tätigkeit als selbstständiger Unternehmer für gegeben zu erachtenden Fähigkeiten) Verhältnisse keinen Anhaltspunkt für einen Mangel an einer diesbezüglichen Befähigung des Beschuldigten erkennen lassen, war ein diesbezüglich objektiv gebotenes Verhalten auch subjektiv möglich. Weder die festgestellten Tatumstände noch das Berufungsvorbringen liefern Hinweise auf das Vorliegen besonderer, die Anforderungen betreffend objektiv sorgfaltsgemäßes Verhalten auf ein (subjektiv) zumutbares Ausmaß reduzierender Umstände, wie dies beispielsweise bei übermäßiger Arbeitsüberlastung, außergewöhnlichem Gemütszustand etc. der Fall wäre. Schließlich ermöglichen es auch die dargestellten Tatumstände auch nicht, die dem objektiv gebotenen und subjektiv möglichen und zumutbaren Sorgfaltsmaßstab widersprechende Handlungsweise des Bw. ob ihres geringen Handlungsunwertes als gar nicht (mehr) vorwerfbar bzw. nur mehr als "leichteste Fahrlässigkeit" (vgl. zu diesem Begriff Burgstaller in Wiener Kommentar zum StGB, 2. Auflage, § 6 Rz 101ff) und damit aber als zwar fahrlässige aber letztlich entschuldbare Fehlleistung zu qualifizieren, sodass somit entgegen der Ansicht des Bw. die Bestimmung des § 9 FinStrG einer Bestrafung wegen des fahrlässigen Finanzvergehens iSd. § 34 Abs. 1 FinStrG nicht hinderlich ist.

Da auch ansonsten das bezüglich des Schuld- und Strafausspruches gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG den Gegenstand des Rechtsmittelverfahrens bildende Straferkenntnis keine einen Grund für eine abweichende Sachentscheidung gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG darstellende

Rechtswidrigkeit erkennen lässt, war spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung als unbegründet abzuweisen.

### **Rechtsmittelbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 164 FinStrG ein weiteres ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen aber das Recht zu, gegen diesen Bescheid binnen sechs Wochen nach dessen Zustellung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und/oder beim Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 169 FinStrG wird zugleich dem Amtsbeauftragten das Recht der Erhebung einer Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingeräumt.

### **Zahlungsaufforderung**

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung fällig und mittels eines gesondert zugehenden Erlagscheines auf das Postsparkassenkonto des Finanzamtes Linz zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste.

Linz, 23. März 2004