



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0052-W/04

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat 1 als Organ des unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofrat Dr. Josef Graf sowie die Laienbeisitzer Dr. Wolfgang Seitz und Mag. Dr. Jörg Krainhöfner als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Bw., vertreten durch Fa.S., wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 19. April 2004 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Eisenstadt als Organ des Finanzamtes Oberwart vom 24. September 2003, SpS, nach der am 5. Oktober 2004 in Anwesenheit des Beschuldigten und seines Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin S. durchgeführten Verhandlung

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das Finanzstrafverfahren §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 24. September 2003, SpS, wurde der Bw. der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er als Geschäftsführer der Fa.H. fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen für die Jahre 1997 bis 1999 eine Verkürzung an bescheidmäßig nicht festzusetzenden Abgaben, und zwar an Kraftfahrzeugsteuer für den Zeitraum 1997 bis 1999 in Höhe von € 169.429,66 bewirkt habe.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wurde über den Bw. deswegen eine Geldstrafe in Höhe von €30.000,00 und eine für den Fall der Uneinbringlichkeit an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 30 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG wurden die Kosten des Finanzstrafverfahrens mit €363,00 bestimmt.

Gemäß § 28 Abs. 1 FinStrG wurde die Haftung der Fa.H. für die über den Bw. verhängte Geldstrafe ausgesprochen.

Begründend wurde dazu ausgeführt, dass der verheiratete und für seine Ehegattin sorgpflichtige Bw. ein monatliches Einkommen von ca. €3.000,00 bei einem durchschnittlichen Jahresumsatz von S 100 Millionen beziehe. Er beschäftige in seinem Unternehmen 75 Bedienstete und habe einen Fuhrpark von 37 Fahrzeugen. Finanzstrafrechtlich sei der Bw. unbescholtan.

Im Zuge der im Betrieb der GmbH durchgeführten Betriebsprüfung sei festgestellt worden, dass Kraftfahrzeugsteuer für Sattelaufienger im Prüfungszeitraum nicht entrichtet worden sei, weshalb vom Betriebsprüfer Kraftfahrzeugsteuer in der im Spruch genannten Höhe festzusetzen gewesen wäre. Diese Bescheide seien in Rechtskraft erwachsen.

Es sei davon auszugehen, dass der Bw. trotz Kenntnis bzw. fahrlässiger Unkenntnis der maßgeblichen Vorschriften als Abgabepflichtiger unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht das im Spruch genannte Fehlverhalten begangen habe.

In der schriftlichen Rechtfertigung sowie in der Verantwortung in der mündlichen Verhandlung habe der Bw. eingewendet, es mangle an der erforderlichen Fahrlässigkeit, welche wegen eines entschuldbaren Irrtums auszuschließen sei. Aufgrund einer auch für Fachleute schwer überblickbaren unübersichtlichen gesetzlichen Regelung habe sich die Steuerpflicht nicht ableiten lassen, dies umso mehr, als im Zuge einer Betriebsprüfung der Jahre 1993 bis 1995, welche auch die Kfz-Steuer umfasst habe, der Prüferin nicht aufgefallen sei, dass auch die "Auflieger" darunter fallen würden.

Der Bw. habe deshalb seine Offenlegungspflicht nicht verletzt, weil bis zum Jahre 1994 die Steuererklärungen sowohl die Kfz-Steuer als auch den Straßenverkehrsbeitrag umfasst hätten. Beim Beitrag seien auch vom Bw. besessene "Auflieger" angeführt worden. Nach Wegfall des Straßenverkehrsbeitrages seien dann – zur Folge nicht vorwerfbarer Unkenntnis – die "Auflieger" der Finanzbehörde nicht mehr mitgeteilt worden. Der Behörde hätte aber aufgrund der Erklärungen der vorangegangenen Jahre klar sein müssen, dass der Bw. auch "Auflieger" verwende und habe der Bw. Zugänge bei diesen Fahrzeugen im Wege des Wirtschaftsprüfungsberichtes auch immer bekannt gegeben.

Letztlich sei auch eine allfällig vorhandene objektive Sorgfaltswidrigkeit dem Bw. nicht vorwerfbar, da dieser seit dem Jahre 1997 gesundheitlich beeinträchtigt sei. Diesbezüglich werde eine ärztliche Bestätigung vorgelegt.

Die objektive Sorgfaltswidrigkeit richte sich bei Beurteilung der Fahrlässigkeit nach einem Menschen in der Lage des Bw.. Dies bedeute, dass ein Gewerbetreibender verpflichtet sei, sich schon vor Aufnahme seiner Tätigkeit über die einschlägigen Vorschriften zu unterrichten. Werde da im konkreten Fall gebotene Maß verletzt, liege bereits eine Außerachtlassung der objektiv gebotenen Sorgfalt vor.

Bei der Beurteilung, ob der Bw. nach seinen persönlichen (geistigen und körperlichen) Verhältnissen auch fähig gewesen sei, diese Sorgfalt zu erbringen, seien als Kriterien auch der Gesundheitszustand und die körperliche Verfassung zu berücksichtigen. Nach der ständigen Rechtsprechung der Höchstgerichte sei aber ein Irrtum über die Anwendbarkeit einer steuerlichen Vorschrift nur dann entschuldbar, wenn er frei von jeglicher Fahrlässigkeit entstanden ist. Es müsse dabei die betreffende Vorschrift trotz Anwendung entsprechender Sorgfalt unbekannt geblieben sein. Müssten dem Täter Zweifel über die Richtigkeit seiner Auffassungen aufgekommen sein, wäre er zu entsprechenden Erkundigungen verpflichtet gewesen.

Im vorliegenden Fall sei die Behauptung des Bw., es sei ihm nicht vorzuwerfen, er habe nicht gewusst, dass der in § 5 Abs. 1 lit. d des KfzStG verwendete Begriff "Sattelanhänger" eine Abgabepflicht nicht nur für LKW-Anhänger, sondern auch für "Auflieger" anordne, nicht nachvollziehbar. Nicht nur, dass das Gesetz selbst von "Sattelanhängern" spreche, was nach der Begrifflichkeit beim Bw. selbst zumindest Zweifel wecken hätte müssen, ob darunter nicht sowohl "Auflieger" – die ja auf einem Sattel fixiert sind, als auch Anhänger zu subsumieren seien. Als langjährigen Unternehmer hätte ihm klar sein müssen, dass für beide Fahrzeuge – womit ja jeweils Ladegut transportiert werden könnte – eine Abgabepflicht bestehe. Weshalb sollte der Gesetzgeber bei einem Unterschied lediglich in der Ankoppelungsvorrichtung jedoch bei gleich bleibendem Beförderungszweck für "Auflieger" im Sinne der Begrifflichkeit des Bw. eine Ausnahme von der Abgabepflicht vorsehen. Von einem nicht vorwerfbaren Irrtum könne daher nicht gesprochen werden.

Aber auch der zweite Einwand, die Finanzbehörde selbst habe in einer vorangegangenen Prüfung den Umstand der Verwendung von "Aufliegern" nicht bemerkt, versage. Es sei jedoch für die Bewirkung einer fahrlässigen Abgabenverkürzung ohne Belang, ob der Abgabenbehörde die Prüfung der Erklärungen möglich gewesen wäre, die Unrichtigkeit der darin gemachten Angaben zu erkennen.

Zuletzt sei aber auch der vorgebrachte Umstand der Gesundheitsbeeinträchtigung ohne Auswirkung auf die subjektive Sorgfaltswidrigkeit. Nicht nur, dass die vorgelegte ärztliche Bestätigung äußerst oberflächlich gehalten sei, könne daraus keineswegs abgeleitet werden, der Bw. sei aufgrund der dort festgehaltenen Beeinträchtigungen nicht befähigt gewesen, objektiv sorgfaltsgemäß zu handeln. Sei er doch in der Lage gewesen ein großes

Wirtschaftsunternehmen zu leiten. Konkrete Anhaltspunkte dafür, dass der Bw. nicht in der Lage gewesen sei, seine Abgabenpflicht zu erfüllen, seien nicht vorgebracht worden.

Bei der Strafbemessung wertete der Spruchsenat als erschwerend keinen Umstand, als mildernd hingegen die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit sowie die erbrachte Schadensgutmachung.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Berufung des Bw. vom 19. April 2004, mit welcher die die Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses und die Einstellung des Finanzstrafverfahrens beantragt wird.

Begründend wird dazu seitens des Bw. ausgeführt, dass es unstrittig sei, dass die Kraftfahrzeugsteuer für Sattelauflieder nicht entrichtet worden sei. Umgehend nach der entsprechenden bescheidmäßigen Feststellung sei jedoch die Nachzahlung des festgesetzten Betrages erfolgt.

Zum Vorliegen einer objektiven Sorgfaltswidrigkeit werde ausgeführt, dass dem Bw. ein entschuldbarer Irrtum im Sinne des § 9 FinStrG unterlaufen sei, der ihm das Vergehen bzw. das darin liegende Unrecht nicht erkennen habe lassen.

Bei näherer Betrachtung der höchstgerichtlichen Judikatur zeige sich, dass die zur Straffreiheit führende Entschuldbarkeit des Irrtums vor allem nur in jenen Fällen verneint werde, in denen die Verletzung abgabenrechtlicher Vorschriften dem steuerrechtlichen Laien leicht erkennbar gewesen wäre, wie etwa im Zusammenhang mit der Stellungspflicht beim Zoll, mit der Steuerpflicht zugeflossener Provisionen oder in jenen Fällen, in denen der Steuerpflichtige jegliche Erkundigung über die abgabenrechtlichen Vorschriften unterlassen habe, wie zum Beispiel im Falle eines ausländischen Gewerbetreibenden bei Geschäftstätigkeit in Österreich. Der gegenständliche Sachverhalt sei jedoch mit diesen angeführten Fällen nicht vergleichbar, da die Komplexität und der Detailgrad jener Normen, deren Verletzung dem Bw. vorgeworfen werde, von ganz anderer Qualität sei.

Die fehlende Berücksichtigung von Sattelaufliedern bei der Kraftfahrzeugsteuer beruhe auf einem entschuldbaren Irrtum, da sich deren Steuerpflicht selbst aus dem Kraftfahrzeugsteuergesetz – insbesondere für einen Staatsbürger ohne detaillierte Kenntnis im Kraftfahrzeugsteuerrecht – nicht leicht entnehmen lasse. Im § 1 Abs. 2 KfzStG wären nur Anhänger angeführt. Da in der Laiensphäre ein sprachlicher Unterschied zwischen einem Anhänger (vier Räder) und einem Sattelauflieder gemacht werde, sei es dem Bw. auch nicht vorzuwerfen, dass er nicht gewusst habe, dass ein Sattelauflieder ein Anhänger im Sinne des § 1 Abs. 2 KfzStG sei. Dies umso mehr, als selbst der steuerlichen Vertretung als nun mit dieser Frage konfrontierten berufsmäßigen Parteienvertreter die Beantwortung dieser Frage rein aus dem dem Gesetzestext nicht leicht möglich gewesen sei.

Unbeachtet der Branche, in der das Unternehmen tätig sei, könne dem für eine Vielzahl von Unternehmensfunktionen verantwortlichen Geschäftsführer ein derartiges steuerliches Spezialwissen nicht zugemutet werden.

Es handle sich bei der Fa.H. um ein mittelständiges Unternehmen. Dem Geschäftsführer eines solchen Unternehmens könne es angesichts der Komplexität der abgabenrechtlichen Gesetze nicht zugemutet werden, sich neben seiner Tätigkeit als Geschäftsführer ständig über alle abgabenrechtlichen Vorschriften auf dem Laufenden zu halten.

Unbestritten sei, dass im § 5 Abs. 1 lit. b KfzStG tatsächlich der Begriff "Sattelanhänger" genannt werde. Dabei handle es sich um eine Detailbestimmung im Zuge der komplexen Steuerberechnung, während im Grundtatbestand des § 1 Abs. 2 KfzStG nur von Anhängern die Rede sei. Allgemeine Verbreitung werde aber erfahrungsgemäß nur Informationen über Grundtatbestände zuteil, da ein detailliertes Gesetzesstudium von Laien nur selten erfolge. Die "versteckte" Gesetzesbestimmung könne daher den Vorwurf der objektiven Sorgfaltswidrigkeit nicht begründen.

Vielmehr sei der Begriff des "Anhängers" dem allgemeinen Wissensstand zugrunde gelegt worden. Nach dem allgemeinen Sprachgebrauch werde aber unter "Anhänger" in erster Linie ein Fahrzeug mit vier Rädern verstanden. Da die Inanspruchnahme der Straße auch durch die Anzahl der Räder aufgrund des unmittelbaren Kontaktes bedingt sei, habe beim Bw. über die von ihm angenommene Ungleichbehandlung zwischen Anhängern mit vier Rädern und Sattelaufiegern keine Zweifel aufkommen müssen. Dies umso mehr, als dem Bw. bekannt gewesen sei, dass die Sattelauflieger von der Straßenbenützungsabgabe im Rahmen der "Fahrzeugkombinationen" erfasst werden und von ihm auch tatsächlich besteuert worden seien.

Es könne auch nicht behauptet werden, dass der Bw. generell Erkundungspflichten vernachlässigt habe, zumal die Abfuhr sowohl von Kfz-Steuer als auch von Straßenbenützungsabgabe im Übrigen ordnungsgemäß erfolgt sei.

Aber selbst wenn man die grundsätzliche Erkundungspflicht auch auf die begriffliche Abstimmung der Worte "Anhänger" und "Sattelauflieger" beziehe, so sei diese Erkundungspflicht durch die Ergebnisse der vorherigen Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1995 überlagert. Bei dieser Betriebsprüfung sei der Fuhrpark ebenso mit Sattelaufiegern ausgestattet gewesen, ohne dass diese der Kfz-Steuer unterzogen worden seien. Dieser Umstand sei aber selbst im Zuge der Betriebsprüfung nicht aufgefallen, obwohl sich die Prüfung auch auf die Kfz-Steuer bezogen habe und sie von – zum Unterschied vom Bw. – steuerlich versierten Beamten durchgeführt worden sei. Selbst wenn man also annehme, dass bei der grundsätzlichen Entscheidung, Sattelauflieger nicht der Kfz-Steuer zu unterziehen, Zweifel angebracht gewesen wäre, so könne sich der damit verbundene Fahrlässigkeitsvorwurf aber

nur auf den Zeitraum bis zum Abschluss der eben genannten vorherigen Betriebsprüfung beziehen, welcher aber nicht Gegenstand des Verfahrens und bereits verjährt sei.

Wenn man den Fahrlässigkeitsvorwurf aber mit der Behauptung begründe, dass es sich bei der Subsumption von Sattelaufiegern unter dem Begriff der Anhänger um eine grundlegende Frage handle, so hätten aber auch spätestens durch die Nichtgeltendmachung der Steuerpflicht für Sattelaufieger allfällige Zweifel zerstreut sein müssen bzw. nach dieser Betriebsprüfung erst recht nicht auftreten müssen. Die Unkenntnis einer Abgabenvorschrift gelte dann als entschuldbar, wenn jemand die betreffende Vorschrift trotz Anwendung der nach seinen persönlichen Verhältnissen erforderlichen und zumutbaren Sorgfalt unbekannt geblieben sei. Es könnte aber nicht von einer Außerachtlassung der zumutbaren Sorgfalt gesprochen werden, wenn der Bw. nach dem Nichterkennung der steuerlichen Behandlung der Sattelaufieger durch die Betriebsprüfung nicht "erst recht" genauere Erkundigungen veranlasst habe.

Andererseits unterstreiche gerade die Nichtgeltendmachung der Steuerpflicht durch versierte Beamte der Betriebsprüfung den Umstand, dass die Unkenntnis der Steuerpflicht auf einem entschuldbaren Irrtum beruhe. Wenn schon Steuerexperten die Verpflichtung zur Einbeziehung von Sattelaufiegern nicht erkennen, wie sollte dann die genaue Gesetzeskenntnis dem Bw. als nicht annähernd so versierte Person zumutbar sein?

Zu den Argumenten, die den Vorwurf der objektiven Sorgfaltswidrigkeit widerlegen, käme noch in subjektiver Hinsicht die persönliche gesundheitliche Situation des Bw. hinzu. Wie in einem Schreiben des behandelnden Arztes nachgewiesen worden sei, habe der Bw. im gegenständlichen Zeitraum an einer schweren psychischen und nervlichen Beeinträchtigung seines Gesundheitszustandes gelitten. Diese gesundheitliche Belastung sei zweifelsohne nicht so weit gegangen, dass er in keiner Weise den Aufgaben eines Geschäftsführers nachkommen habe können (in welche Richtung die Begründung des Straferkenntnisses gehe). Vielmehr sei der Bw. nicht in der Lage gewesen, alle Aufgaben zu 100 % zu erfüllen. Außerdem sei er nicht mit der alleinigen Führung des Unternehmens beauftragt gewesen, sei doch das Unternehmen von zwei Geschäftsführern geleitet worden, wobei jedoch der Bw. für die Abgabepflicht hinsichtlich des Fuhrparks ressortmäßig zuständig gewesen sei.

Aufgrund der dargelegten Gesundheitsbeeinträchtigung sei es dem Bw. in noch geringerem Ausmaß zumutbar gewesen, Erkundigungen über eine steuerrechtliche Detailfrage einzuholen, dies umso mehr, nach dem keine Beanstandungen im Zuge einer Betriebsprüfung geäußert werden seien.

Wenn im Straferkenntnis die "Oberflächlichkeit" der ärztlichen Bestätigung vorgehalten werde, wäre dem entgegenzuhalten, dass die Gesundheitsbeeinträchtigung und die dafür bestehenden Gründe im genannten Schreiben klar ausgesprochen werden. Bei Bedarf könne aber frei-

lich eine nähere ärztliche Begründung – allenfalls auch im Wege einer Zeugenbefragung – beigebracht werden.

Unbestritten sei das Fehlen der Angabe der Auflieger in den Kfz-Steuererklärungen. Es komme jedoch im Fall unvollständiger Angaben in den Abgabenerklärungen für die Erfüllung der Offenlegungspflicht nicht alleine auf diese an, wenn die Behörde auf andere Weise vom Abgabepflichtigen in die Lage versetzt werde, die entsprechende Steuerpflicht zu erkennen. Wie in der mündlichen Verhandlung dargelegt, sei das Vorliegen von Sattelaufliegern in den Berichten über die Prüfung des Jahresabschlusses, welche als Beilage zu den Steuererklärungen eingereicht worden seien, offen gelegt worden. Insbesonders war auch aus der Anzahl der genannten Zugänge ersichtlich, dass die Abgabenerklärungen unvollständig gewesen seien. Des Weiteren war der Behörde die Existenz von Sattelaufliegern auch durch die Offenlegung im Rahmen der bis 1994 abzugebenden Straßenverkehrsbeitragserklärungen bekannt gewesen.

Im Straferkenntnis werde ausgeführt, dass nach der Rechtsprechung des VwGH es ohne Belang sei, ob es der Abgabenbehörde bei Prüfung der Erklärungen möglich gewesen wäre, die Unrichtigkeit der darin geltend gemachten Angaben zu erkennen. Unabhängig davon könne aber anhand der Prüfungsberichte und Straßenverkehrsbeitragserklärungen die Offenlegung der abgabenrechtlichen bedeutsamen Umstände dargelegt werden. Im Übrigen sei in dem vom Spruchsenat zitierten Verwaltungsgerichtshofgerkenntnis der Fehler in der Abgabenerklärung nach dem zugrunde liegenden Sachverhalt bereits bei einer früheren Betriebsprüfung erkannt worden, was diesen Fall vom gegenständlichen deutlich unterscheide.

Da somit eine Sorgfaltswidrigkeit weder in objektiver noch in subjektiver vorliege und zudem auch die Offenlegungspflicht nicht verletzt worden sei, werde der Antrag gestellt, das angefochtene Erkenntnis aufzuheben und mit Verfahrenseinstellung vorzugehen. Sollte – entgegen der Ansicht des Bw. und seines Verteidigers – die Berufungsbehörde zu einem Ergebnis kommen, in welchem die Schuld des Bw. bejaht werde, so werde in eventu der Antrag gestellt aufgrund des diesfalls höchstens sehr geringen Grades der Fahrlässigkeit die Strafe auf €5.000,00 herabzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 34 Abs. 1 FinStrG macht sich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer fahrlässig unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.

Gemäß § 9 FinStrG wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet, wenn ihm bei der Tat ein entschuldbarer Irrtum unterlief, 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 unterlief."

Im Rahmen der gegenständlichen Berufung wird zusammenfassend hinsichtlich der objektiven Tatseite eingewendet, dass eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht vorliege und in Bezug auf die subjektive Tatseite ein entschuldbarer Rechtsirrtum im Sinne des § 9 FinStrG ins Treffen geführt, welcher eine Bestrafung des Bw. wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung im Sinne des § 34 Abs. 1 FinStrG ausschließe.

Aufgrund des durchgeführten erst- und zweitinstanzlichen Untersuchungsverfahrens im Zusammenhang mit der Aktenlage geht der Berufungssenat von folgendem Sachverhalt aus:

Der Bw. ist laut Firmenbuch seit dem Jahre 1987 Geschäftsführer der Fa.H. und war als solcher im Tatzeitraum für die Belange des Fuhrparks und in diesem Zusammenhang auch für die jährliche Abgabe der Kraftfahrzeugsteuererklärungen sowie für die vierteljährige Meldung und Entrichtung der Kraftfahrzeugsteuer, auf Grund der internen Geschäftsverteilung mit dem zweiten Geschäftsführer, zuständig. Sämtliche anderen Agenden der Geschäftsführung lagen im Zuständigkeitsbereich des zweiten Geschäftsführers des Unternehmens. Zumindest seit dem Jahre 1993 erfolgte die Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer im Rahmen der Fa.H. durch die im Betrieb angestellte Gattin des Bw., wobei eine Überprüfung dieser Berechnung durch die seit 14 Jahren im Unternehmen tätige Buchhalterin erfolgte. Die jährlichen Kraftfahrzeugsteuererklärungen wurden durch die Gattin des Bw. erstellt und in der Folge dann vom Bw. unterschrieben. Ebenfalls zumindest seit dem Jahre 1993 wurde im Rahmen der Kraftfahrzeugsteuererklärungen die Kraftfahrzeugsteuer für die im Unternehmensbereich zugelassenen Sattelanhänger nicht erklärt bzw. abgeführt. Beim Unterschreiben der jährlichen Kraftfahrzeugsteuererklärungen des Tatzeitraumes 1997 bis 1999 war dem Bw. bekannt, dass eine Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer für die Sattelauflieder im Rahmen der Steuererklärungen nicht erfolgt ist, zumal sowohl er, als auch seine Gattin und die Buchhalterin des Betriebes gedanklich davon ausgingen, dass durch die berechnete Kraftfahrzeugsteuer für die Sattelzugfahrzeuge auch die Steuerpflicht für die Sattelanhänger im Rahmen der Fahrzeugkombinationen erfüllt wäre. Diese bereits zumindest seit dem Jahre 1993 im Rahmen der Jahressteuererklärungen praktizierte Berechnung und Offenlegung der Kraftfahrzeugsteuer, welche sämtliche andere steuerpflichtigen Kraftfahrzeuge und Anhänger des Betriebes umfasste, wurde im Rahmen einer vorangegangenen Betriebsprüfung für die Jahre 1993 bis 1995, welche unbestritten auch die Kraftfahrzeugsteuer zum Prüfungsgegenstand hatte, nicht beanstandet. Auch erfolgte laut Aktenlage zumindest seit dem Jahre 1993 durch die Abgabenbehörde erster Instanz eine erklärungsgemäße Veranlagung der durch den Bw. eingereichten Kraftfahrzeugsteuererklärungen, ohne Festsetzung der Kraftfahrzeugsteuer für die Sattelauflieder der Fa.H. , obwohl aus den bis

zum Jahre 1994 abgegebenen Straßenbenützungsabgabeverklärungen und auch aus den im Steuerakt aufliegenden Berichten über die Prüfung des Jahresabschlusses deren Vorhandensein der Abgabenbehörde offengelegt wurde.

Aufgrund einer Betriebsprüfung für die Jahre 1997 bis 1999, welche mit Bericht vom 30. Jänner 2002 abgeschlossen wurde und auch die Kraftfahrzeugsteuer als Prüfungsgegenstand umfasste, wurde schließlich die Kraftfahrzeugsteuer in der inkriminierten Höhe nachgefordert, wobei festgestellt wurde, dass sich die Nachforderungen des Prüfungszeitraumes großteils aus der Tatsache ergeben würde, dass die geprüfte Gesellschaft die Sattelauflieder nicht als abgabepflichtig erachtet habe.

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall, dass die Kraftfahrzeugsteuer der Jahre 1997 bis 1999 in der aus dem Spruch des erstinstanzlichen Erkenntnisses ersichtlichen Höhe nicht im Rahmen der Kraftfahrzeugsteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 1999 offengelegt und dadurch eine Verkürzung von Kraftfahrzeugsteuer in Höhe von € 169.429,66 bewirkt wurde. Das Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG ist damit in objektiver Hinsicht erwiesen. Wenn in der gegenständlichen Berufung im Bezug auf die objektive Tatseite eingewendet wird, dass eine Verletzung einer Offenlegungspflicht deswegen nicht verletzt worden sei, weil aus den, den Steuererklärungen beigelegten Berichten über die Prüfung des Jahresabschlusses das Vorliegen von Sattelaufliedern ersichtlich und deren Existenz auch aus den bis 1994 abzugebenden Straßenbenützungsabgabeverklärungen der Abgabenbehörde bekannt gewesen sei, so ist dazu auszuführen, dass die Bekanntgabe des grundsätzlichen Vorhandenseins von Sattelanhängern nicht den Anforderungen des § 119 BAO hinsichtlich einer vollständigen Erfüllung einer Offenlegungsverpflichtung genügt. Gemäß § 119 BAO sind nämlich sämtliche für den Bestand und den Umfang einer Abgabepflicht und die für die Erlangung einer abgabenrechtlichen Begünstigung maßgeblichen Umstände vollständig offen zu legen. Zwar ist dem Bw. grundsätzlich zuzustimmen, dass eine Offenlegungspflicht nicht ausschließlich durch die Abgabe von vollständig ausgefüllten Kraftfahrzeugsteuererklärungsformularen erfüllt werden kann, sondern auch durch andere der Steuererklärung beigelegte Unterlagen möglich ist. Jedenfalls muss aus den abgegebenen Jahressteuererklärungen bzw. ihren Beilagen eine richtige Berechnung der Kraftfahrzeugsteuer für die Abgabenbehörde ermöglicht werden. Gerade dies ist im gegenständlichen Fall nicht passiert, da die grundsätzliche Offenlegung des Vorhandenseins von Sattelaufliedern ohne entsprechende Angabe der genauen Anzahl und der maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen (des höchstzulässigen Gesamtgewichtes) eine korrekte Abgabenfestsetzung durch die Abgabenbehörde nicht ermöglicht hätte.

In Bezug auf die subjektive Tatseite wird im Rahmen der gegenständlichen Berufung das Vorliegen eines entschuldbaren Rechtsirrtums im Sinne des § 9 FinStrG in Form der

unverschuldeten Unkenntnis des Bw. von der Kraftfahrzeugsteuerpflicht für Sattelauflieder geltend gemacht.

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ist die Unkenntnis des Gesetzes nur dann als unverschuldet anzusehen, wenn dem Abgabepflichtigen die Rechtsvorschrift trotz Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfalt unbekannt geblieben ist. Die mangelnde Erkundigung ist dem Abgabepflichtigen vorzuwerfen, wenn ihm zumindest Zweifel über die Rechtslage kommen mussten. Mussten dem Normadressaten solche Zweifel über die Rechtmäßigkeit seines Handelns kommen, so haben ihn die Zweifel zu veranlassen, hierüber bei der zuständigen Behörde anzufragen (vgl. z.B. VwGH vom 15.5.1997, 95/15/0184).

Die Unkenntnis des Gesetzes kann nur dann als unverschuldet angesehen werden, wenn dem Normadressaten die kundgemachte Rechtsvorschrift trotz Anwendung der nach seinen Verhältnissen erforderlichen Sorgfalt unbekannt geblieben ist.

Im Rahmen der gegenständlichen Berufung war daher zu beurteilen, ob der Bw. bei Abgabe der Kraftfahrzeugsteuererklärungen der Jahre 1997 bis 1999 einen entschuldbaren Irrtum hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuerpflicht für die Sattelauflieder unterlegen oder ob die Unkenntnis derer diesbezüglichen Gesetzesbestimmung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes auf Fahrlässigkeit beruht.

Nach Ansicht des Berufungssenates ist dem Bw. mit seinen Berufungsausführungen dahingehend beizupflichten, dass der Bw. als für den Fuhrpark und die Abgabe der Kraftfahrzeugsteuererklärungen der Fa.H. zuständige Geschäftsführer seine grundsätzlichen Informationspflichten hinsichtlich der Kraftfahrzeugsteuerpflicht, der für das Unternehmen zugelassenen Kraftfahrzeuge wahrgenommen hat und von ihm im Tatzeitraum auch laufend Kraftfahrzeugsteuer gemeldet und entrichtet wurde. Wie in der Berufung zutreffend ausgeführt, handelt es sich bei der Frage der Kraftfahrzeugsteuerpflicht für Sattelanhänger um eine aus dem Kraftfahrzeugsteuergesetz für einen steuerlichen Laien nicht leicht ableitbare Detailnorm, welche auch für steuerlich versierte Personen nicht leicht erkennbar bzw. anwendbar ist, ergibt sich doch aus den Grundtatbeständen des § 1 KfzStG kein sprachlich direkter Hinweis auf Sattelauflieder bzw. Sattelanhänger, sondern lediglich aus der Bestimmung des § 5 Abs. 1 lit. b KfzStG eine Regelung hinsichtlich der Steuerberechnung für Sattelanhänger. Wenn der Spruchsenat im angefochtenen Erkenntnis dazu ausführt, dass das Gesetz selbst von „Sattelanhängern“ spräche, was nach der Begrifflichkeit beim Bw. selbst zumindest Zweifel hätten wecken müssen, ob darunter nicht sowohl „Auflieger“ – die ja auf einem Sattel fixiert sind, als auch Anhänger zu subsumieren seien und dem Bw. als langjährigen Unternehmer klar sein hätte müssen, dass für beide Fahrzeuge, mit welchen ja jeweils Ladegut transportiert werden könne, eine Abgabepflicht bestehet und er in diesem

Zusammenhang die Frage aufwirft, warum der Gesetzgeber bei einem Unterschied lediglich in der Ankoppelungsvorrichtung bei gleich bleibendem Beförderungszweck für Auflieger eine Ausnahme von der Abgabepflicht vorsehen sollte, weshalb von einem vorwerfbaren Rechtsirrtum auszugehen sei, so ist diesen Ausführungen nach Ansicht des Berufungssenates zu entgegnen, dass im gegenständlichen Fall die Frage einer entschuldbaren Fehlleistung des Bw. nach seinem Kenntnisstand im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärungen der Jahre 1997 bis 1999 zu beurteilen ist. Nach seinen unwiderlegten Aussagen ist der Bw. im Zuge der Einreichung der Kraftfahrzeugsteuererklärungen 1997 bis 1999 davon ausgegangen, dass Sattelauflieder nicht unter dem Begriff der kraftfahrzeugsteuerpflichtigen Anhänger im Sinne des KfzStG fallen würden und dass die Kraftfahrzeugsteuerpflicht der Auflieger mit der Besteuerung der Sattelzugfahrzeuge abgegolten wäre. Er hat sich in dieser seiner Rechtsauffassung, welche er zumindest seit dem Jahre 1993 seinen Abgabenerklärungen zugrunde gelegt hat, subjektiv vollinhaltlich durch die Abgabenbehörde, welche aus seiner Sicht in der grundsätzlichen Kenntnis des Vorhandenseins von Sattelaufliedern war, durch mehrere Jahre bestätigt gefühlt, zumal weder die vorangegangene Betriebsprüfung über die Jahre 1993 bis 1995, noch die jährlichen Kraftfahrzeugsteuerveranlagungen zu Beanstandungen seiner Kraftfahrzeugsteuerberechnung geführt haben. Nach Ansicht des Berufungssenates mussten daher den Bw. aus Sicht der Jahre 1997 bis 1999 bei der Abgabe der jährlichen Kraftfahrzeugsteuererklärungen, bei seit Jahren gleich bleibender von der Abgabenbehörde unbeanstandeter Vorgangsweise, keine Zweifel über die Rechtslage bzw. über die Rechtmäßigkeit seines Handelns kommen, weshalb ihm auch eine fahrlässige Unterlassung einer Erkundigungspflicht für den Tatzeitraum nicht angelastet werden kann. Vielmehr ist der Bw. aufgrund der Chronologie der beschriebenen Ereignisse bei der Abgabe der Kraftfahrzeugsteuererklärungen für die Jahre 1997 bis 1999 einem entschuldbaren Denkfehler unterlegen und es kann ihm daher fahrlässiges Handeln schon aus diesem Grund nicht zugerechnet werden.

Das unter Verweis auf eine vorgelegte ärztliche Bestätigung erfolgte Berufungsvorbringen dahingehend, dass der Bw. aufgrund gesundheitlicher und psychischer Probleme auch subjektiv nicht in der Lage gewesen sei, seine objektiv gebotenen Sorgfaltspflichten einzuhalten, war daher keiner näheren Untersuchung mehr zu unterziehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Wien, am 9. November 2004