

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien des Bundesfinanzgerichtes hat durch den Vorsitzenden Dr. Karl Kittinger, den Richter Dr. Josef Graf und die fachkundigen Laienrichter Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Mag. Ingrid Schöberl in der Finanzstrafsache gegen N.N., Adresse1, wegen des Finanzvergehens der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 24.4.2018 gegen das Erkenntnis des Einzelbeamten beim Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel vom 23.03.2018, Strafnummer *****, in nicht öffentlicher Sitzung am 5.6.2018 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde des Beschuldigten N.N. wird Folge gegeben, das angefochtene Straferkenntnis aufgehoben und das gegen ihn wegen des Verdachtes der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG zur Strafnummer ***** anhängige Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136 157 FinStrG eingestellt.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Finanzamtes für Gebühren, Verkehrsteuern und Glücksspiel als Finanzstrafbehörde, SN *****, vom 23.3.2018 wurde der nunmehrige Beschwerdeführer N.N. (in der Folge kurz Bf. genannt) der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, er habe grob fahrlässig, unter Verletzung der ihm - als zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer beauftragten Parteienvertreter - obliegenden abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, indem er die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer für den Schenkungsvertrag vom 19.10.2015 zwischen A.B. und C.D. zu ErfNr. ***** mit dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage unter Anwendung des begünstigten Steuersatzes iHv 2% mit € 296,48 vorgenommen habe, eine Selbstberechnungsabgabe, und zwar Grunderwerbsteuer iHv € 3.291,02 verkürzt.

Gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG wurde über den Bf. deswegen eine Geldstrafe von € 400,00 und eine gemäß § 20 FinStrG eine für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe an deren Stelle tretende Ersatzfreiheitsstrafe von 2 Tagen verhängt.

Gemäß § 185 FinStrG habe der Bf. die Kosten des Strafverfahrens in Höhe von € 40,00 und die eines allfälligen Kosten des Strafvollzuges zu ersetzen.

Zur Begründung wird ausgeführt, im Zuge der Betriebsprüfung zu ABNr. ***** (BP-Bericht vom 11.8.2017) sei festgestellt worden, hinsichtlich des im Spruch genannten Erwerbsvorgangs habe der dazu beauftragte Bf. als Parteienvertreter der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer zu Unrecht den dreifachen Einheitswert der übertragenen Liegenschaft (€ 14.824,08) als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt und die Grunderwerbsteuer mit dem begünstigten Steuersatz iHv. 2% mit € 296,48 selbst berechnet.

Bereits im Übergabsvertrag sei unter Pkt. II festgehalten, dass die Vertragsparteien Schwestern wären. Mangels Verwandtschaftsverhältnis iSd § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG (igF BGBl. I 2014/36) sei als Bemessungsgrundlage nicht der dreifache Einheitswert, sondern mangels Gegenleistung der gemeine Wert der Liegenschaft anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Z 3 lit a GrEStG igF BGBl 2014/36). Weiters sei aus demselben Grund die Grunderwerbsteuer mit dem Steuersatz von 3,5% anstatt mit 2% zu erheben (§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG igF BGBl I 2014/36). Daraus resultierend sei im Zuge des Prüfungsverfahrens die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang mit € 3.587,50 ermittelt und mit Bescheid vom 17.8.2017 festgesetzt worden.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite sei auszuführen, dass unter grober Fahrlässigkeit eine ungewöhnliche und auffallende Sorglosigkeit zu verstehen sei, wobei insbesondere der Eintritt des konkret herbeigeführten Erfolgs nicht nur als entfernt möglich, sondern geradezu als wahrscheinlich vorhersehbar gewesen sei.

Die Regelung, für welchen Personenkreis die begünstigte Besteuerung mit dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage mit einem Steuersatz von 2% zur Anwendung komme, sei dem Gesetzestext des § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG bzw. § 4 Abs. 2 Z 1 lit a GrEStG unmittelbar zu entnehmen. Geschwister - dieses Verwandtschaftsverhältnis sei bereits im Vertrag ausdrücklich festgehalten - würden nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht unter diesen Personenkreis fallen.

Bei einem zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer befugten, rechtskundigen Parteienvertreter sei es als eine Mindestanforderung anzusehen, dass er mit den Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes soweit vertraut sei, dass eine gesetzmäßige Selbstberechnung erfolgen könne. Somit stelle bei einem rechtskundigen Parteienvertreter der Umstand, dass er sich anlässlich der von ihm vorgenommenen Selbstberechnung mit dem Gesetzestext und der darin normierten Besteuerungsregelung nicht auseinandergesetzt, was eine unrichtige Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer zur Folge gehabt habe, eine auffallende und ungewöhnliche Sorglosigkeit dar, sodass der Eintritt einer Abgabenverkürzung als wahrscheinlich voraussehbar gewesen und von einem grob fahrlässigen Verhalten auszugehen sei.

Bei der Strafbemessung sah die Finanzstrafbehörde als mildernd die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, die Schadensgutmachung und das Tatsachengeständnis, als erschwerend hingegen keinen Umstand an.

Außerdem sei auf die persönlichen Verhältnisse und auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Bf. Bedacht genommen (§ 23 Abs. 3 FinStrG) worden.

Die gemäß § 185 FinStrG festgesetzten Kosten würden den Pauschalkostenbeitrag (10% der verhängten Geldstrafe, höchstens € 500,00) betreffen.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die vorliegende frist- und formgerechte Beschwerde des Bf. vom 24.4.2018, mit welcher die Entscheidung durch den Senat sowie die Aufhebung des Erkenntnisses und die Einstellung des Verfahrens beantragt wird.

Das Erkenntnis werde wegen Rechtswidrigkeit, insbesondere wegen Nichtigkeit und unrichtiger rechtlicher Beurteilung, sowie wegen unrichtiger Strafbemessung bekämpft.

Zur unrichtigen rechtlichen Beurteilung bringt der Bf. vor, dass den Ausführungen der Finanzstrafbehörde, grobe Fahrlässigkeit sei gegeben, da es bei einem rechtskundigen Parteienvertreter als Mindestanforderung anzusehen sei, dass er mit den Bestimmungen eines Grunderwerbsteuergesetzes soweit vertraut sei, der Bf. sich mit der normierten Gesetzesstelle betreffend die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer nicht auseinandergesetzt habe, weswegen eine Abgabenverkürzung als wahrscheinlich voraussehbar und als grobfahrlässiges Verhalten zu werten sei, nicht gefolgt werden könne.

Richtigerweise sei auszuführen, dass es mit Stichtag 1.1.2016 zu einer Änderung im Grunderwerbsteuergesetz gekommen sei. Diese sei zum einen in den Medien und zum anderen selbstverständlich auch in Anwaltskreisen gegen Jahresende verstärkt zugegen gewesen. Es sei zum Jahresende zu zahlreichen Grundstücksübertragungen gekommen, um diese noch im Jahr 2015 steuerbegünstigt abschließen zu können.

So habe der Bf. in der Annahme, die begünstigte Übertragung zwischen Geschwistern sei bereits in Kraft, die Grunderwerbsteuer mit dem begünstigten Steuersatz berechnet und abgeführt.

Dies habe der Bf. auch in seinem Einspruch sowie in der mündlichen Verhandlung vorgebracht, jedoch sei dies von der Finanzstrafbehörde nicht berücksichtigt worden.

In Bezug auf das anzuwendende Recht werde ausgeführt, dass der Finanzstrafbehörde ein sehr ähnlicher Fehler unterlaufen sei.

Die Bestimmungen des § 34 Abs. 1 FinStrG der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung sowie § 8 Abs. 3 FinStrG seien nämlich erst seit 01.01.2016 in Kraft. Zum Zeitpunkt der Berechnung der Grunderwerbsteuer des Schenkungsvertrages vom 19.10.2015 sei daher richtig noch § 34 FinStrG idF BGBl. 104/2010 anzuwenden gewesen.

Gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG idF BGBl 104/2010 sei ein Notar, ein Rechtsanwalt oder ein Wirtschaftstreuhänder, der sich in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig mache nur dann strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden treffe.

Diese Rechtsgrundlage habe die Finanzstrafbehörde in ihrer rechtlichen Beurteilung nicht angewendet.

Bei Anwendung der richtigen Norm hätte die Finanzstrafbehörde das Privileg des § 34 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. 104/2010 berücksichtigen und mangels schwerem Verschulden das Verfahren einstellen müssen.

Gemäß Judikatur sei bei der Beurteilung der subjektiven Tatseite des § 34 Abs. 1 iVm § 34 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. 104/2010 auf den Begriff des schweren Verschuldens iSd § 88 Abs. 2 StGB abzustellen (RIS-Justiz RS0086160).

Der VwGH interpretiere den Begriff des schweren Verschuldens eng, indem er - solcherart auf die Schuldebene bezogen - verlange, dass der Sorgfaltsverstoß auch „subjektiv schwerstens vorzuwerfen“ sei (VwGH 86/140096, VwSlg 6172 F; VwGH 86/14/02001 VwSlg 6665 F; VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045; vgl. Lässig in WK² VII FinStrG § 34 Rz 5).

Ein schweres Verschulden sei bei Hinzutreten weiterer Faktoren, wie etwa dann angenommen worden, wenn die Behörde in Abgabenerklärungen enthaltene Fehler bereits in der Vergangenheit beanstandet habe und diese in gleicher Weise in Folge wiederholt worden seien (VwGH 97/15/049, VwSlg 741 F).

Schweres Verschulden im Sinne § 88 Abs. 2 StGB verlange jedenfalls eine die einzelnen Deliktsmerkmale übergreifende Gesamtbewertung: Es bedürfe im gegebenen Zusammenhang einer ganzheitlichen Abwägung aller unrechts- und schuldrelevanten konkreten Tatumstände mit Ausnahme des (eingetretenen) Erfolges. Ob den Täter schweres Verschulden treffe, hänge vom gesamten, in seiner Tat verwirklichten Handlungs- und Gesinnungsunwert ab (Burgstaller/Schütz in WK² II StGB § 88 Rz 20). , Selbst die Missachtung einer grundlegenden Norm müsse noch kein schweres Verschulden begründen (VwGH 2006/14/0045; VwGH 86/14/0096).

Primär sei die Unrechtskomponente des in Rede stehenden Begriffes. Schweres Verschulden setze zunächst voraus, dass der objektive Sorgfaltsverstoß, der dem Täter angelastet werde, als solcher auffallend und ungewöhnlich sei. Ob dies zutrefte, sei nicht abstrakt, sondern stets nur konkret zu beurteilen. Dementsprechend dürfe man selbst bei einem Verstoß gegen ganz grundlegende Verhaltensanforderungen schon das Unrechtsmoment des schweren Verschuldens nur als indiziert, nicht aber als endgültig gegeben annehmen. Entscheidend sei immer erst die Zusammenschau aller Umstände, unter denen der Sorgfaltsverstoß gerade im konkreten Fall begangen worden sei (Burgstaller/Schütz in WK² II StGB § 88 Rz 22).

Die in der konkreten Tat verwirklichte Handlungs- und Gesinnungsunwert müsse insgesamt jedenfalls eine Unwerthöhe erreichen, die als auffallend und ungewöhnlich zu beurteilen sei (Burgstaller/Schütz in WK² II StGB § 88 Rz 25).

Die konkret vorgeworfene Abgabenverkürzung müsse dem Bf. sohin als wahrscheinlich, und nicht nur bloß als entfernt möglich, vorhersehbar gewesen sein. (VwGH 2006/14/0045).

Der Bf. sei Rechtsanwalt und sohin zur Parteienvertretung und Wahrung der rechtlichen Interessen seiner Mandanten berufen.

Als gewissenhafter Parteienvertreter zähle die ständige Auseinandersetzung mit aktueller Judikatur sowie auch bevorstehenden Gesetzesänderungen zu seinem Berufsbild. So habe sich der Bf. bereits vor deren Inkrafttreten mit den gesetzlichen Bestimmungen zur Änderung der Berechnung der Grunderwerbsteuer auseinandergesetzt.

Im Zuge dieser, schon im allgemeinen arbeitsintensiven und gerade betreffend Grundstücksübertragungen turbulenten Zeit, sei ihm in der Folge bei der Berechnung der verfahrensgegenständlichen Grunderwerbsteuer ein fehlerbehafteter Gedankengang unterlaufen.

Der Schenkungsvertrag sei in der versehentlichen Annahme, die begünstigte Übertragungsart zwischen Geschwistern sei bereits in Kraft, mit 09.10.2015 geschlossen und in der Folge bis Jahresende abgewickelt worden.

Dass es sich dabei lediglich um ein Versehen gehandelt habe, ergebe sich bereits aus dem Umstand, dass eine Übertragung zwischen den Geschwistern keine Eile gehabt habe. Hätte der Bf. erkannt, dass die begünstigte Berechnung zu diesem Zeitpunkt noch nicht, jedoch für den Fall einer lediglich etwa zwei Monate späteren Unterzeichnung des Schenkungsvertrages bereits in Kraft gewesen wäre, so hätte es keinen Grund dafür gegeben, diesen noch im Jahr 2015 zu unterzeichnen.

Der Bf. habe die Abgabenverkürzung weder als wahrscheinlich noch als entfernt möglich erachtet, und war sie diesem nicht vorhersehbar. Immerhin hätte er sonst den vertragsschließenden Parteien geraten, mit der Unterzeichnung des Übergabevertrages noch zuzuwarten.

Gemäß obig zitierter Judikatur müsse zu dem verwertbaren Verhalten gemäß § 34 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. 104/2010 in gesamter Betrachtung ein besonderes subjektives Unrechtsmoment hinzutreten.

Der Bf. führe seit Inkrafttreten der Bestimmung über die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer bei sämtlichen Kaufverträgen diese nach erfolgter Selbstberechnung ab. Ein, wie auch immer gearteter Fehler, sei ihm dabei in seiner langjährigen Berufslaufbahn noch nicht unterlaufen.

Es sei daher davon auszugehen, dass ihm die gesetzlichen Bestimmungen zur Berechnung der Grunderwerbsteuer geläufig seien. Die Finanzstrafbehörde habe bei ihrer rechtlichen Beurteilung in einer Gesamtbetrachtung nicht berücksichtigt, dass

sich der Fehler nicht aus einer reinen Unkenntnis des Gesetzes ergeben hat, sondern der besondere Umstand, dass es zeitnah zu einer Gesetzesänderung gekommen sei, wesentlichen Einfluss gehabt habe.

So stelle sich für den Fall einer Sorgfaltspflichtverletzung in rechtlicher Hinsicht die Frage, ob die Grenze zum schweren Verschulden überschritten worden sei.

Ein festgestellter Berechnungsfehler an sich könne diese Grenze jedenfalls noch nicht überschreiten.

Der Zweck des § 34 Abs 3 FinStrG idF BGBl. 104/2010 sei es, gerade Anwälten und Notaren, die aufgrund ihrer beruflichen Tätigkeit vermehrt mit Berechnungen von Abgaben zu tun hätten und aus einer Verkürzung in der Regel keinen Vorteil erzielen würden, sohin auch einer erhöhten Gefahr ausgesetzt seien, einen Fehler bei der Berechnung einer Abgabe zu machen, nur zu bestrafen, wenn ihnen ein besonders schweres Verschulden anzulasten sei (VwGH 93/15/0157).

So sei es einem zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer befugten Parteienvertreter jedenfalls zuzumuten, die korrekten Zahlen zu errechnen, indem aus Urkunden richtige Werte entnommen werden und anhand der richtigen Gesetzesstellen die Grunderwerbsteuer richtig berechnet und in berechneter Höhe abgeführt werde. Sollte jeglicher Fehler bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer bereits die Grenze des schweren Verschuldens im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. 104/2010 überschreiten, würde dies den Zweck der Norm unterlaufen.

Immerhin habe der VwGH bereits ausgesprochen, dass alleine die Missachtung einer grundlegenden Norm noch kein schweres Verschulden begründe (VwGH 2006/14/0045; VwGH 86/14/0096).

In einer Gesamtbetrachtung sei auch der Handlungs- und Gesinnungsunwert zu berücksichtigen.

Eine Abgabenverkürzung habe der Bf. nicht für möglich gehalten. In der Gesamtzusammenschau sei der Gedankenfehler des Bf. nicht nur betreffend die Abgabenverkürzung, sondern bereits für das Entstehen der verkürzten Abgabenschuld kausal.

Wäre dem Bf. sohin der Denkfehler nicht unterlaufen, wäre die Steuerschuld erst gar nicht angefallen. Tatsächlich wäre daher die Abgabe auch dann nicht geleistet worden, wenn dem Bf. der Fehler nicht unterlaufen wäre und er mit der Unterzeichnung des Schenkungsvertrages über die Jahresgrenze hinweg zugewartet hätte.

Weder sei dem Bf. aus dem Fehler ein Vorteil entsprungen, noch sei der Finanzbehörde in der Gesamtbetrachtung ein Nachteil erwachsen.

Ein schweres Verschulden iSd § 34 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. 104/2010 sei dem Bf. nicht anzulasten und hätte die Finanzstrafbehörde unter Anwendung des Privilegs des § 34 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. 104/2010 zugunsten des Bf. entscheiden und das Verfahren mangels schwerem Verschulden einstellen müssen.

Mit der subjektiven Tatseite unter Berücksichtigung des § 34 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. 104/2010 habe sich die Finanzstrafbehörde jedoch nicht einmal auseinandergesetzt.

Die Finanzstrafbehörde habe bei ihrer Strafbemessung nicht mildernd berücksichtigt, dass sich der Bf. durch die Abgabenverkürzung keinen finanziellen Vorteil erwirken habe wollen bzw. erwirkt habe.

Weiters habe die Finanzstrafbehörde nicht berücksichtigt, dass es hinsichtlich eines rechtmäßigen Alternativverhaltens, wenn dem Bf. der Fehler nicht unterlaufen wäre, auch deswegen zu keiner Abgabenverkürzung gekommen wäre, da der Bf. seinen Klienten zu einer späteren Vertragsabwicklung geraten hätte und auch dann die Abgabenschuld lediglich in tatsächlich berechneter Höhe angefallen wäre. Es hätte sohin nicht einmal zu einer vorübergehenden Abgabenverkürzung iSd § 23 Abs. 2 FinStrG, sondern zu gar keiner Abgabenverkürzung kommen sollen.

Auffallend und beachtlich sei auch hinsichtlich der Beurteilung des Sorgfaltsmaßstabes, dass der Finanzstrafbehörde ein gleichgearteter Fehler unterlaufen sei und die gesetzlichen Bestimmungen, wie sie erst ab 01.01.2016 in Kraft waren, rechtswidrig auf den gegenständlichen Sachverhalt angewendet worden seien.

Die Anwendung eines Gesetzes auf eine vor dessen in Kraft treten verwirklichte Tathandlung stelle einen Verstoß gegen das gesetzliche Rückwirkungsverbot iSd Art 7 EMRK und sohin einen Nichtigkeitsgrund dar.

Durch die rechtswidrige Anwendung des § 34 Abs. 1 FinStrG idgF sei der Bf. des Privilegs des § 34 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. 104/2010 verlustig geworden, das, mangels schweren Verschuldens eine Straffreiheit für das monierte Verhalten vorgesehen hätte. Es liege sohin ein Verstoß gegen Art. 7 EMRK vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG richtet sich die Strafe nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.

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

Gemäß 34 Abs. 3 FinStrG wird die grob fahrlässige Abgabenverkürzung mit einer Geldstrafe bis zum Einfachen des maßgeblichen Verkürzungsbetrages geahndet.

Gemäß § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Gemäß § 160 Abs. 1 FinStrG kann das Bundesfinanzgericht kann von der Durchführung einer mündlichen Verhandlung absehen, wenn

a) in der Beschwerde nur eine unrichtige rechtliche Beurteilung behauptet wird oder

b) nur die Höhe der Strafe bekämpft wird oder

c) im angefochtenen Bescheid eine 500 Euro nicht übersteigende Geldstrafe verhängt wurde oder

d) sich die Beschwerde nicht gegen ein Erkenntnis richtet

und keine Partei die Durchführung einer mündlichen Verhandlung in der Beschwerde beantragt hat. Ein solcher Antrag kann nur mit Zustimmung der anderen Parteien zurückgezogen werden.

Da mit dem angefochtenen Erkenntnis keine € 500,00 übersteigende Geldstrafe verhängt und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung von keiner Verfahrenspartei beantragt wurde, konnte die Durchführung einer mündlichen Senatsverhandlung vor dem Bundesfinanzgericht unterbleiben.

Der Tatbestand der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 FinStrG enthielt bis zum Eintritt des Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl I 2015/118, mit 1.1.2016 im § 34 Abs. 3 FinStrG aF eine Sondervorschrift hinsichtlich des Verschuldens berufsmäßiger Parteienvertreter:

" Macht sich ein Notar, ein Rechtsanwalt oder ein Wirtschaftstreuhänder in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, so ist er nur dann strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden trifft."

Die vor Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2015/2016 geltende Sonderbestimmung des § 34 Abs. 3 FinStrG für berufsmäßige Parteienvertreter konnte nach den erläuternden Bemerkungen des Gesetzgebers wegen der allgemeinen Einschränkung der Strafbarkeit wegen fahrlässiger Tatbegehung auf grobe Fahrlässigkeit ab 1.1.2016 entfallen.

Die grobe Fahrlässigkeit wird von Rechtsprechung (vgl. z.B. VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045) und Lehre (vgl. Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I/4, § 34, Rz 8) mit schwerem Verschulden im Sinne des § 34 Abs. 3 FinStrG in der Fassung vor Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl I 2015/118, gleichgesetzt. Damit hat sich insoweit für berufsmäßige Parteienvertreter ab 1.1.2016 keine Änderung der Rechtslage ergeben. Die Aufhebung des § 34 Abs. 3 FinStrG iZm der Anpassung der Irrtumsregelung in § 9 FinStrG und der Anhebung der Strafbarkeitsschwelle auf grobe Fahrlässigkeit bedeutete somit keine Verschärfung der Rechtslage für berufsmäßige Parteienvertreter.

Zutreffend ist zwar, dass die Finanzstrafbehörde eine Bestrafung des Bf. gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG auf Basis des § 34 Abs. 3 FinStrG in der Fassung vor Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2015/2016, BGBl I 2015/118, vornehmen hätte müssen (Tatzeitrecht), weil im Zeitpunkt der Entscheidung (März 2018) keine günstigere Norm gegolten hat. Da sich, wie ausgeführt, für berufsmäßige Parteienvertreter ab 1.1.2016

keine Änderung der Rechtslage ergeben hat, ist jedoch der Beschwerdeeinwand des Bf., durch die rechtswidrige Anwendung des § 34 Abs. 1 FinStrG idGF sei der Bf. des Privilegs des § 34 Abs. 3 FinStrG idF BGBl. 104/2010, das, mangels schweren Verschuldens eine Straffreiheit für das monierte Verhalten vorgesehen hätte, verlustig geworden, und es liege sohin ein Verstoß gegen Art. 7 EMRK vor, insoweit nicht gerechtfertigt.

Unstrittig steht folgender Sachverhalt fest:

Mit dem vom Bf. verfassten Übergabsvertrag vom 15.10.2015 erfolgte die Schenkung einer Eigentumswohnung an eine Schwester der Übergeberin, was in diesem Vertrag unter Pkt. II auch festgehalten wurde.

Im Zuge des Prüfungsverfahrens (Bericht vom 11.8.2017) wurde festgestellt, dass seitens des Bf. als vertragsverfassenden Rechtsanwalt die Grunderwerbsteuer für den Erwerbsvorgang unrichtig mit € 296,48 statt mit € 3.587,50 im Wege der Selbstberechnung ermittelt wurde. Mit Bescheid vom 17.8.2017 wurde der Differenzbetrag in Höhe von € 3.291,02 festgesetzt. Der Fehler des Bf. lag unbestritten darin, dass er bei der Selbstbemessung der Grundsteuer für diese Liegenschaftsübertragung unrichtigerweise von einem Verwandtschaftsverhältnis iSd § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG (igF BGBl. I 2014/36) ausging, folglich unrichtig als Bemessungsgrundlage den dreifachen Einheitswert ansetzte und darauf unrichtig den ermäßigten Steuersatz von 2% anwendete. Richtigerweise zählte jedoch die Schwester damals nicht zum begünstigten Personenkreis des § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG (igF BGBl. I 2014/36), weswegen bei der Selbstbemessung der Grunderwerbsteuer durch den Bf. der gemeine Wert der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage anzusetzen (§ 4 Abs. 1 Z 3 lit a GrEStG igF BGBl. 2014/36) und aus demselben Grund die Grunderwerbsteuer mit dem Steuersatz von 3,5% anstatt mit 2% zu erheben (§ 7 Abs. 1 Z 3 GrEStG igF BGBl. I 2014/36) gewesen wäre.

Die Finanzstrafbehörde begründet das Vorliegen einer grob fahrlässigen Handlungsweise des Bf. damit, dass die Regelung, für welchen Personenkreis die begünstigte Besteuerung mit dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage mit einem Steuersatz von 2% zur Anwendung komme, dem Gesetzestext des § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG bzw. § 4 Abs. 2 Z 1 lit a GrEStG unmittelbar zu entnehmen sei. Geschwister

- dieses Verwandtschaftsverhältnis sei bereits im Vertrag ausdrücklich festgehalten
- würden nach dem Wortlaut des Gesetzes nicht unter diesen Personenkreis fallen.

Bei einem zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer befugten, rechtskundigen Parteienvertreter sei es als eine Mindestanforderung anzusehen, dass er mit den Bestimmungen des Grunderwerbsteuergesetzes soweit vertraut sei, dass eine gesetzmäßige Selbstberechnung erfolgen könne. Somit stelle bei einem rechtskundigen Parteienvertreter der Umstand, dass er sich anlässlich der von ihm vorgenommenen Selbstberechnung mit dem Gesetzestext und der darin normierten Besteuerungsregelung nicht auseinandergesetzt, was eine unrichtige Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer zur Folge gehabt habe, eine auffallende und ungewöhnliche Sorglosigkeit dar, sodass der Eintritt einer Abgabenverkürzung als wahrscheinlich voraussehbar gewesen und von einem grob fahrlässigen Verhalten auszugehen sei.

Dem Täter fällt bei schwerem Verschulden eine ungewöhnliche, auffallende Sorglosigkeit zur Last; der Eintritt des tatbildmäßigen Erfolges muss ihm als wahrscheinlich und nicht bloß als entfernt möglich vorhersehbar sein, wobei immer die Lage des konkreten Falles, insbesondere der in der Tat verwirklichte Handlungswert und Gesinnungswert in Betracht zu ziehen ist. Die mit schwerem Verschulden gleichzusetzende grobe Fahrlässigkeit erfordert, dass ein objektiv besonders schwerer Sorgfaltsverstoß auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist. Selbst die Missachtung einer grundlegenden Norm muss noch kein schweres Verschulden begründen. Schweres Verschulden liegt demnach nicht vor, wenn bloß das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit überschritten wird; das Verhalten des Täters muss vielmehr eine das durchschnittliche Maß einer Fahrlässigkeit beträchtlich übersteigende Sorglosigkeit erkennen lassen (VwGH 18.10.2007, 2006/14/0045).

Nach § 8 Abs. 3 FinStrG handelt grob fahrlässig, „*Wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, so dass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war*“. Grobe Fahrlässigkeit darf damit nicht schon dann bejaht werden, wenn die konkret angelastete Fahrlässigkeit nicht mehr als bloß geringfügig eingestuft werden kann, sondern erst dann, wenn das gewöhnliche Maß an Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich überschritten wird.

Ob dem Täter grobe Fahrlässigkeit vorgeworfen werden kann, hängt damit vom gesamten in seiner Tat verwirklichten Handlungs- und Gesinnungswert ab.

Maßgeblich ist auch bei der groben Fahrlässigkeit der Verstoß gegen die gebotene objektive Sorgfalt, der den Handlungswert und damit die Unrechtskomponente bildet. Der Sorgfaltsverstoß kann im Allgemeinen dann als grob fahrlässig angesehen werden, wenn er einem ordentlichen Menschen keinesfalls unterlaufen würde oder das Versehen mit Rücksicht auf seine Schwere oder Häufigkeit (zumindest) nur bei besonderer Nachlässigkeit und nur bei besonders leichtsinnigen Menschen vorkommt.

Grob fahrlässig handelt, wer die im täglichen Leben erforderliche Sorgfalt gröblich, in hohem Grad, aus Unbekümmertheit oder Leichtfertigkeit außer Acht lässt, wer nicht beachtet, was unter den gegebenen Umständen jedem einleuchten musste.

Grobe Fahrlässigkeit ist gegeben bei schlechthin unentschuldbaren Pflichtverletzungen, die das gewöhnliche Maß an nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich übersteigen.

Ein Indiz für grobe Fahrlässigkeit kann weiters sein, wenn sich jemand über grundlegende und für jedermann leicht ersichtliche Vorschriften hinwegsetzt und ganz naheliegende Überlegungen nicht anstellt. Ebenso kann grob fahrlässig handeln, wer Fachkenntnisse nicht anwendet oder von der Behörde bereits beanstandete Fehler ohne Vorliegen einer vertretbaren Rechtsansicht in den darauffolgenden Jahren wiederholt.

Je höher die Abgabenverkürzung ist bzw. je mehr Fehler unterlaufen sind, desto eher wird eine grobe Fahrlässigkeit zu bejahen sein. Wie bereits ausgeführt, muss die Missachtung

einer grundlegenden Norm des Steuerrechts an sich noch keine grobe Fahrlässigkeit begründen.

Zwar ist der Finanzstrafbehörde zuzustimmen, dass der dem Bf. bei der Selbstbemessung der Grunderwerbsteuer unterlaufene Fehler, dass Geschwister nach der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage nicht zum begünstigten Personenkreis, für welchen die begünstigte Besteuerung mit dem dreifachen Einheitswert der Liegenschaft als Bemessungsgrundlage mit einem Steuersatz von 2% zur Anwendung komme, aus dem sei dem Gesetzestext des § 7 Abs. 1 Z 1 GrEStG bzw. § 4 Abs. 2 Z 1 lit a GrEStG unmittelbar zu entnehmen gewesen wäre. Es stellt sich daher für den erkennenden Senat des Bundesfinanzgerichtes die Frage, ob allein dieser, nach dem Akteninhalt dem Bf. einzig vorzuwerfende Fehler eine Tragweite und eine Vorwerfbarkeit, einen Handlungs- und Gesinnungsunwert hatte, der über das normale Ausmaß einer Sorgfaltsverletzung weit hinausging, somit eine ungewöhnliche und auffallende Sorgfaltswidrigkeit im Sinne des § 8 Abs. 3 FinStrG vorliegt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Glaubhaft und nachvollziehbar bringt der Bf. dazu vor, dass aufgrund der damals schon bekannten Änderungen des Grunderwerbsteuergesetzes ab 1.1.2016, der Herbst 2015 eine besonders arbeitsintensive und turbulente Zeit in Bezug auf Grundstücksschenkungen war und er aufgrund eines fehlerhaften Gedankenganges versehentlich davon ausgegangen ist, die aufgrund der Gesetzesänderung vorgesehene begünstigte Übertragung zwischen Geschwistern hätte bereits bei Abschluss des zugrundeliegenden Schenkungsvertrages gegolten.

Dieser einzige von der Finanzstrafbehörde aufgezeigte Fehler in der rechtlichen Einordnung und Schlussfolgerung wäre zwar bei Beachtung der gebotenen und den Umständen nach zumutbaren Sorgfalt vermeidbar gewesen, jedoch liegen nach Ansicht des erkennenden Senates hier keine Umstände vor, die darauf schließen lassen würden, dass der Bf. insoweit ungewöhnlich und auffallenden sorgfaltswidrig gehandelt hätte. Auch lag der gegenständlichen Selbstbemessung kein Vertrag von besonderer Tragweite und steueraufkommensmäßig von besonderer Bedeutung zugrunde, der eine erhöhte Sorgfaltsanforderung an den Bf. gestellt hätte. Vielmehr liegt gegenständlich der einzig festgestellte Fehler in einem Rechtsirrtum (Irrtum über die bestehende Rechtslage) des Bf. bei Behandlung eines „Routinefall“ in einer besonders arbeitsintensiven Zeit vor, sodass das Vorliegen einer ungewöhnlichen und auffallenden Sorglosigkeit aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes nicht mit der für eine Finanzstrafverfahren Sicherheit erweisbar ist.

Nicht erwiesen werden konnte aufgrund der vorliegenden Sachverhaltes und Beweisergebnisse, dass der Bf. die für einen Rechtsanwalt erforderliche Sorgfalt gröblich, in hohem Grad, aus Unbekümmertheit oder Leichtfertigkeit außer Acht gelassen hätte. Auch liegt nach Ansicht des erkennenden Senates keine schlechthin unentschuldbare Pflichtverletzung vor, die das gewöhnliche Maß an nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich

übersteigen würde. Vielmehr liegt dem gegenständlichen Fall ein Rechtsirrtum zugrunde, der einem durchschnittlichen Rechtsanwalt, der bei Vertragsgestaltungen eine Vielzahl von zivilrechtlichen und auch steuerlichen Normen zu beachten hat, in einer Phase mit starker Arbeitsbelastung unterlaufen kann.

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.

Aus den dargestellten Erwägungen kann aus Sicht des Bundesfinanzgerichtes im gegenständlichen Fall nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit - somit zweifelsfrei - das Vorliegen einer grob fahrlässigen Handlungsweise des Bf. festgestellt werden.

Der Beschwerde des Bf. war daher Folge zu geben und das gegen ihn anhängige Finanzstrafverfahren spruchgemäß einzustellen.

Zur Unzulässigkeit der ordentlichen Revision

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Der Streitpunkt des gegenständlichen Falles lag in der Beurteilung der subjektiven Tatseite in Einzelfall, somit nicht in einer in einer Rechtsfrage von grundsätzlichen Bedeutung.

Wien, am 5. Juni 2018