

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Graz 1 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden und Mag. Peter Maurer als Berichterstatter und die fachkundigen Laienrichter Dr. Christian Haid und Mag. Christiane Riel-Kinzer als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen Dr.A, geb. xxxx, whft. XXX, wegen Finanzvergehen der (grob) fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde der Amtsbeauftragten vom 31. Oktober 2016 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 29. Juni 2016, Strafnummer (StrNr.) 068/2016/00313-001, in der Sitzung am 20. November 2018 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, der Amtsbeauftragten Hofrätin Dr. Heidrun Günther-Baumann sowie der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführten mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde der Amtsbeauftragten wird Folge gegeben und das Erkenntnis des Spruchsenates dahingehend abgeändert, dass es zu lauten hat:

Dr.A ist schuldig, er hat im Dezember 2012 im Amtsbereich des Finanzamtes Graz-Stadt grob fahrlässig durch eine ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrige falsche Auskunftserteilung dazu beigetragen, dass die von ihm beratenen B und C unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2013 eine Verkürzung an Einkommensteuer (Immobilienvertragssteuer) in Höhe von jeweils € 22.750,00 bewirkt haben, indem er C am 20. Dezember 2012 in einem vorbereitenden Schreiben zur Unterzeichnung einer von ihm in die Wege geleiteten Grundstückstransaktion schriftlich versicherte, dass B und C aus dieser keinerlei Steuern, Gebühren oder Kosten zu tragen hätten, weshalb die Offenlegung des Vorganges in Einkommensteuererklärungen unterblieb und die Abgabenbehörde betreffend C infolge Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches die Einkommensteuer nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festzusetzen vermochte bzw. betreffend B antragsgemäß die Einkommensteuer zu niedrig festgesetzt wurde, und hat hiedurch fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG idF BGBl I 2010/104 begangen,

weshalb über ihn gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG idF BGBl I 2010/104 iVm § 21 Abs 1 und 2 FinStrG eine **Geldstrafe** von

**€ 7.000,00**

(in Worten: Euro siebentausend)

und gemäß § 20 FinStrG für den Fall deren Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** von

**einer Woche**

verhängt werden.

Dr.A hat gemäß § 185 Abs.1 lit. a FinStrG pauschale Verfahrenskosten in Höhe von € 500,00 zu tragen.

II. Gegen diese Entscheidung ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

### **Entscheidungsgründe**

A. Mit Erkenntnis des Spruchsenates I beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Stadt als Finanzstrafbehörde vom 29. Juni 2016 sind die unter den StrNrn. 068/00026-001, 068/2016/00027-001 und 068/2016/00313-001 gegen 1. C, Pensionist, geb. cccc, 2. B, Penionistin, geb. bbbb, und 3. Dr.A, Rechtsanwalt, geb. xxxx, anhängigen Finanzstrafverfahren wegen des Vorwurfes, es hätten einerseits C und B grob fahrlässig unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2013 jeweils Verkürzungen an Einkommensteuer in Höhe von € 22.750,00 bewirkt, indem sie (erkennbar aus den Entscheidungsgründen:) ihre 2013 erzielten sonstigen Einkünfte in Höhe von jeweils € 91.000,00 aus privaten Veräußerungen bestimmter jeweils zur Hälfte in ihrem Eigentum stehender Liegenschaften in Einkommensteuererklärungen gegenüber dem Finanzamt Graz-Stadt nicht angegeben hätten, weshalb die Abgabenbehörde infolge Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches bei C die diesbezügliche Einkommensteuer nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festzusetzen vermocht hätte und bei B nach Einreichung einer unrichtigen Steuererklärung die Einkommensteuer am 5. November 2014 zu niedrig festgesetzt hätte, und hiedurch grob fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG begangen, und andererseits Dr.A grob fahrlässig dazu beigetragen, indem er anlässlich der Vertragserrichtung im Dezember 2012 den Verkäufern eine ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig falsche Auskunft erteilt habe, und hiedurch ebenfalls grob fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG in Höhe von insgesamt € 45.000,00 begangen, gemäß § 136 FinStrG

im Zweifel zugunsten für die Beschuldigten eingestellt worden (Spruchsenatsakt SpS 38-40/2016, Bl. 28 ff).

B. Dieser Entscheidung liegt folgender insoweit unstrittiger Sachverhalt zugrunde:

B.1. C und B hatten auf Anregung und unter Anleitung des Dr.A mit Kaufvertrag vom 21. Dezember 2012 ihre Hälfteanteile an den Liegenschaften XXXXXXXX, Grundbuch XXXXX, mit den Grundstücken XXXXXXXX und mit einer Gesamtfläche von 2.518 m<sup>2</sup> gegen einen Kaufpreis von € 1,300.000,00 an die D-GmbH veräußert, wobei der Kaufpreis von der Käuferin bis längstens 31. Jänner 2013 zu überweisen war und offenkundig auch tatsächlich im Jänner 2013 überwiesen worden ist. Ein Betrag von € 950.000,00 wurde zur Abdeckung offener Bankschulden verwendet, der Restbetrag von € 350.000,00 zur (teilweisen) Begleichung einer offenen Darlehensschuld bei Dr.A (Arbeitsbogen FA Graz-Stadt zu ABNr. qqqq, Ablichtung Kaufvertrag).

C hätte diese solcherart entstandenen sonstigen einkommensteuerpflichtigen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von € 91.000,00 in einer Einkommensteuererklärung betreffend das Veranlagungsjahr 2013 bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist am 30. Juni 2014 offenlegen müssen, was nicht geschehen ist (Arbeitsbogen ABNr. qqqq, Abfrage Verfahrensablauf Veranlagung ESt 2013; Abfrage Abgabekonto).

Ebenso hätte B ihre solcherart entstandenen sonstigen einkommensteuerpflichtigen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von ebenfalls € 91.000,00 in ihrer am 5. November 2014 an die Abgabenbehörde per FinanzOnline übermittelten Einkommensteuererklärung offengelegt werden müssen, was ebenfalls nicht geschehen ist. Aus diesem Grund wurde die Einkommensteuer für 2013 antragsgemäß am selben Tag entsprechend zu niedrig festgesetzt (Arbeitsbogen ABNr. qqqb, Abfrage Verfahrensablauf Veranlagung ESt 2013; Abfrage Abgabekonto).

Tatsächlich wurden die Einkommensteuern in Höhe von jeweils € 22.750,00 vom zuständigen Finanzamt Graz-Stadt erst nach Auswertung von eingelangtem Informationsmaterial im Zuge von Außenprüfungen im November 2015 vorgeschrieben, wobei zum Stichtag 1. Oktober 2018 bei C (zwischenzeitig verstorben) ein nicht entrichteter Betrag von € 14.960,76 und bei B ein nicht entrichteter Betrag von € 17.478,45 aushaften (genannte Arbeitsbögen, Kontoabfragen).

B.2. Zur Vorbereitung der Zustimmung von C und B zu den diesbezüglichen Kaufverträgen hat Dr.A seinen langjährigen Klienten am Vortag, den 20. Dezember 2012, folgenden Brief zukommen lassen (Finanzstrafakt betreffend C, Bl. 31 ff):

„Herrn

C

xcxcxcxc

xcxcx

Liegenschaften L1  
bzw. Liegenschaft L2

Graz, am 20.12.2012

Sehr geehrter Herr BCF!

Ich beziehe mich auf die Vorkorrespondenz und unsere heutige Besprechung und darf ich Ihnen der guten Ordnung halber nochmals Nachstehendes mitteilen bzw. bestätigen.

1.) Sie und ihre Gattin B verkaufen die Grundstücke bzw. die Liegenschaft in der xcxcxc/ L1 an die D-GmbH, dddd, vertreten durch den Geschäftsführer E, um einen Preis von € 1.300.000,-- wie alles liegt und steht. Die Räumung bzw. Entfernung der noch auf der Liegenschaft befindlichen Fahrnisse ist innerhalb der nächsten sechs Monate von Ihnen zu veranlassen.

2.) Ihr Sohn F verkauft seine Liegenschaft in der L1 wie sie liegt und steht ebenfalls an die oben genannte GmbH um einen Kaufpreis von € 250.000,--, wobei ihr Sohn die Liegenschaft als Mieter bis auf Weiteres noch benützen kann.

3.) Damit ergibt sich ein Gesamtkaufpreis von € 1.550.000,--, wobei damit sämtliche Verbindlichkeiten gegenüber der BankG und gegenüber meiner Person abgedeckt werden. Unter Berücksichtigung von Forderungsnachlässen, die nur gelten, wenn das Projekt in dieser Form realisiert wird, sind an die BankG € 1.200.000,-- zu bezahlen und an mich ein Betrag von € 350.000,--.

4.) Mit Bezahlung der oben genannten Beträge sind sämtliche Verbindlichkeiten Ihrerseits bzw. natürlich auch Ihrer Gattin B gegenüber der Bank und mir gegenüber endgültig bereinigt und erledigt. Gegenüber den tatsächlich aushaftenden Beträgen ergibt sich dadurch eine Ersparnis für Sie und Ihre Gattin B in der Größenordnung von rund € 500.000,--.

Die Finanzierung des Kaufpreises bei der BankG für die D-GmbH wurde von der genannten Bank bereits bewilligt und ist die Bezahlung des Kaufpreises damit gesichert.

5.) Alle Kosten und Gebühren (insbesondere Grunderwerbssteuer und die Eintragungsgebühren beim Grundbuch) für die Kaufverträge werden von der D-GmbH getragen.

6.) Sie und Ihre Gattin B übertragen Zug um Zug mit Unterfertigung der Kaufverträge im Rahmen eines Schenkungsvertrages die Liegenschaft in L2 an Ihren Sohn F. Dieser trägt alle in diesem Zusammenhang anfallenden Kosten und Gebühren (insbesondere somit auch hier die Grunderwerbssteuer und die Eintragungsgebühren beim Grundbuch).

7.) Sie und Ihre Gattin B erhalten von Ihrem Sohn F ein kostenloses Benutzungsrecht für das Haus L2 auf Lebenszeit eingeräumt. Herr F bezahlt dennoch ab 01.01.2013 alle mit dieser Liegenschaft zusammenhängende Kosten und Abgaben. Die Liegenschaft wird von Ihrem Sohn lediglich mit dem für die Umschuldung und die Kostentragung notwendigen Pfandrecht zu Gunsten der BankG, die diesen Umschuldungskredit übernimmt, belastet.

8.) Ab 01.01.2013 trägt die Käufergesellschaft alle mit der Liegenschaft L1/xcxexc zusammenhängende Abgaben und Kosten.

9.) Sie und Ihre Gattin B sind durch diesen Verkauf und die Schenkung der Liegenschaft in L2 an Ihren Sohn F bezogen auf die BankG und bezogen auf meine Person absolut schuldenfrei. **Sie haben in diesem Zusammenhang auch keinerlei Steuern, Gebühren oder Kosten zu tragen** {Hervorhebung durch den Finanzstrafsenat}. Mit dieser Vereinbarung sind auch sämtliche in meiner Kanzlei angelaufenen und noch nicht bezahlte Kosten endgültig erledigt.

10.) Ihr Sohn F möchte Ihnen mit dieser Abwicklung natürlich auch helfen, da sowohl die Bank als auch meine Person hinsichtlich der Bezahlung der offenen Beträge zu keinen weiteren Fristverlängerungen mehr bereit sind und auch die in Aussicht gestellten Nachlässe nur Gültigkeit haben, wenn das Geschäft nunmehr in dieser Form abgewickelt wird. Herr F trägt alle ihn in diesem Zusammenhang treffende Steuern sowie alle Kosten und Gebühren für den Schenkungsvertrag und verliert dadurch auch sein Eigentum (Geschäft und Wohnung) am Objekt in der L1. Dazu ist festzuhalten, dass der Kaufvertrag in dieser Form nur abgewickelt werden kann, wenn auch Ihr Sohn seine Liegenschaft an die D-GmbH verkauft und wird auch der genannte Kaufpreis nur unter dieser Prämisse akzeptiert.

11.) Der nochmalige Sondernachlass der Bank wird nur deshalb gewahrt, weil die genannte GmbH ein seriöser und erfolgreicher Bauträger ist und schon zahlreiche Finanzierungsgeschäfte mit der BankG abgewickelt hat und sich eben bereit erklärt hat, auch die Finanzierung dieses Projektes mit der genannten Bank abzuwickeln.

12.) Ich garantiere persönlich für die ordnungsgemäße Abwicklung dieser Verträge und die Löschung aller Pfandrechte im Grundbuch, wobei ich von der D-GmbH bereits mit der Vertragsabwicklung beauftragt wurde.

13.) Die Liegenschaften in L3 und in L4 bleiben damit weiterhin in Ihrem Eigentum und sind nach Abwicklung dieses Geschäftes natürlich ebenfalls absolut lastenfrei.

Ich freue mich sehr, dass es nunmehr nach vielen Jahren und aufgrund intensiver Mitwirkung Ihres Sohnes gelungen ist, doch noch eine einvernehmliche Regelung aller offenen Fragen und Probleme zu finden.

Dies letztlich auch in der von Ihnen immer gewünschten Form, dass die Liegenschaften in L2, L4 und L3 im 'Familieneigentum' bleiben und es bei dieser Form der Abwicklung sogar gelungen ist, eine gänzliche Abdeckung aller offenen Schulden bei der Bank und bei mir herbeizuführen.

Dies ist nur in dieser Form und nur jetzt realisierbar und erfordert eben zwingend, dass Ihr Sohn seine Liegenschaft in der L1 ebenfalls verkauft und auch alle restlich verbleibenden Verbindlichkeiten bzw. Kosten, Gebühren und Steuern übernimmt bzw. bezahlt.

Da ich nächste Woche nicht in Graz bin und die Verträge unbedingt noch in diesem Jahr unterfertigt werden müssen, darf ich die Vertragsunterfertigung für

Freitag, 21.12.2012, 16:00 Uhr bei mir in der Kanzlei

vorschlagen.

Ich ersuche um Kenntnisnahme und verbleibe  
mit freundlichen Grüßen

{Unterschrift Dr.A}“

B.3. Von entscheidender Bedeutung ist für den Spruchsenat bei seiner Beweismwürdigung ein zweiseitig beschriebener Notizzettel, DinA4, gewesen, bei welchem auf einer Seite unten noch die Wortfolge "4.) C + B trifft also nur die ImmoEst." angefügt gewesen ist (nunmehr Beilage ./A):

"[...] Betreffend den Punkt 9. des zuvor genannten Schreibens vom 20. Dezember 2012 gab Dr.A nach dem persönlichen Eindruck glaubhaft und nachvollziehbar an, dieser habe sich bloß auf die Schenkung der Liegenschaft in L2 an F bezogen; er habe tatsächlich vergessen, im weiteren Unterpunkt darauf zu verweisen, dass sich die Mandanten im Übrigen um die steuerlichen Agenden zu kümmern hätten. Zur Bekräftigung dieser Aussage legte Dr.A auch seine Aufzeichnungen aus seinem Handakt vor, aus denen ersichtlich war, dass C und B von der bereits beschlossenen Immobilienertragsteuer betroffen sind und alle anderen Kosten und Gebühren von den Erwerbern der Liegenschaften zu tragen sind. Er selbst deponierte dazu, ihm sei unerklärlich, weswegen er im Schreiben vom 20.12.2012 vergessen hat, diesen Unterpunkt einzufügen. Aufgrund des persönlichen und glaubhaften Eindrucks des Dr.A, den dieser im Rahmen der Spruchsenatsverhandlung hinterließ, besteht kein Zweifel daran, dass die vorgelegten Aufzeichnungen aus dem Handakt tatsächlich vor Vertragsunterfertigung und vor dem Verfassen des Schreibens vom 20.12.2012 angefertigt wurden ..." (Spruchsenatsakt Bl. 30).

C. Gegen das Einstellungserkenntnis des Spruchsenates hat die Amtsbeauftragte betreffend Dr.A (in weiterer Folge auch: Beschuldigter) innerhalb offener Frist Beschwerde erhoben und dabei wie folgt ausgeführt:

"Im Zuge einer Außenprüfung (Bericht vom 6.11.2015) wurde festgestellt, dass der Erst- und die Zweitbeschuldigte mit Kaufvertrag vom 21.12.2012 ihre jeweils im Hälfteeigentum befindlichen [oben genannten] Liegenschaften an die D-GmbH um einen Kaufpreis von € 1,300.000,00 veräußert haben.

Für diesen Verkauf wäre Immobilienertragsteuer in Höhe von insgesamt € 44.500,00, somit für jeden der Beschuldigten ein Betrag von € 22.250,00, angefallen, diese wurde jedoch weder abgeführt noch wurde der Vorgang bzw. der Anfall der Immobilienertragsteuer dem Finanzamt in irgendeiner Form offengelegt oder angezeigt.

Aus diesem Grund wurden der Erst- und die Zweitbeschuldigte mittels Strafverfügung vom 3.2.2016 wegen der Finanzvergehen der grob fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig gesprochen.

Gegen diese Strafverfügung brachten der Erst- und die Zweitbeschuldigte durch deren Verteidiger [...] fristgerecht Einspruch ein und beantragten die Durchführung der mündlichen Verhandlung und die Fällung des Erkenntnisses durch den Spruchsenat.

In den Einsprüchen vom 9.3.2016 wurde vorgebracht, der mit 31.1.2013 fällige Kaufpreis für die Liegenschaft sei einerseits zur Abdeckung offener Bankschulden beim Bankhaus der BankG in Höhe von € 950.000,00, sowie zur Abdeckung von zum Drittbeschuldigten bestehender offener Darlehensschulden iHv € 350.000,00 verwendet worden. Der Erst- und die Zweitbeschuldigte hätten aus diesen Transaktionen keinen Vorteil gehabt, da diese ausschließlich zur Befriedigung der Gläubiger bzw. Sanierung der wirtschaftlichen Situation gedient hätten.

Die gesamte Abwicklung sei vom Drittbeschuldigten treuhänderisch durchgeführt worden, der auch die Verhandlungen mit den Kreditinstituten zum letztendlich erzielten Vergleich geführt habe.

Da die gesamte Abwicklung treuhänderisch erfolgt sei und dem Erst- bzw. der Zweitbeschuldigten selbst kein Euro überwiesen worden sei, sei davon auszugehen, dass sämtliche Abgaben und Kosten (auch die Immobilienertragsteuer) aus dem Verkauf der Liegenschaft vom Drittbeschuldigten beglichen worden sind.

Da der Kaufpreis erst nach dem 31.12.2012 geflossen sei, hafte der Rechtsanwalt bzw. der Notar für die Abfuhr der Immobilienertragsteuer.

Des Weiteren habe der Vertragserrichter auch mündlich zugesichert, dass der Erst- und die Zweitbeschuldigte mit keinen zusätzlichen Steuern oder sonstigen Ausgaben zu rechnen haben.

Dass keine Immobilienertragsteuer aus dem gegenständlichen Rechtsgeschäft abgeführt worden ist, sei dem Erst- und der Zweitbeschuldigten erst im Zuge der Betriebsprüfung klargeworden. Aufgrund deren hohen Alters sei es verständlich, dass diese einem Rechtsvertreter das vollste Vertrauen schenkten und sich nicht noch zusätzlich bei einer fachkundigen Person erkundigt haben. Sie hätten dem Vertragserrichter in gutem Glauben vertraut.

Von dem Erst- und der Zweitbeschuldigten wurde ein Schreiben des Drittbeschuldigten an den Erstbeschuldigten vom 20.12.2012 vorgelegt, in dem dieser folgendermaßen ausführt:

{entsprechend Pkt 9, siehe oben: "... *absolut schuldenfrei. Sie haben in diesem Zusammenhang auch keinerlei Steuern, Gebühren oder Kosten zu tragen.*" }

Dem Drittbeschuldigten musste klar sein, dass er rechtlicher Ansprechpartner des Erst- und der Zweitbeschuldigten ist, und diese die Auskünfte, die sie von ihm erhalten, nicht überprüfen werden, selbst wenn sie noch anderweitig abgabenrechtlich vertreten gewesen wären.

Ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger Rechtsanwalt in der Lage des Drittbeschuldigten hätte erkannt, dass die Folge einer falschen Auskunft in dieser Situation zu einer Abgabenverkürzung führen kann und daher, selbst wenn kein Rechtsberatungsverhältnis vorgelegen haben sollte, auf die Verpflichtung zur Abfuhr der Immobilienertragsteuer zumindest hingewiesen, oder wäre, sofern er sich abgabenrechtlich nicht genügend auskennt, um Auskünfte zu erteilen, auf die abgabenrechtliche Perspektive dieses Rechtsgeschäfts nicht eingegangen bzw. hätte den Erstbeschuldigten an einen Steuerberater verwiesen. Dies wäre dem Drittbeschuldigten auch zumutbar gewesen.

Da zu diesem Zeitpunkt die Immobilienertragsteuer gerade neu eingeführt worden ist, gab es eine sehr intensive Berichterstattung in den Medien zu diesem Thema, die auch dem Drittbeschuldigten nicht entgangen sein kann, insbesondere da mit Stichtag 1.1.2013 § 30c EStG in Kraft trat (BGBl I 2012/112), der eine Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter vorsah, und dieser sich somit allein aus Berufsgründen schon mit den betreffenden Bestimmungen auseinander setzen musste. Mit der Erteilung einer derartigen falschen Auskunft an eine rechtsunkundige Person hat der Drittbeschuldigte somit ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig gehandelt, sodass der Eintritt einer Abgabenverkürzung als geradezu wahrscheinlich voraussehbar war.

Die Finanzstrafbehörde ist auch nach der Verhandlung vor dem Spruchsenat weiterhin der Ansicht, dass der Drittbeschuldigte Dr.A grob fahrlässig gehandelt hat und somit ursächlich dafür war, dass es zur vorübergehenden Verkürzung an ImmoEST gekommen ist.

Es wird somit beantragt, ein Urteil folgenden Inhalts zu fällen, dass Dr.A schuldig sei, durch eine ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig falsche Auskunftserteilung einen sonstigen Beitrag dazu geleistet zu haben, dass B und C , indem diese von der Anzeige bzw. der wahrheitsgemäßen Offenlegung der Einkünfte aus dem Verkauf von Immobilien Abstand genommen haben, unter Verletzung abgabenrechtlicher Anzeigen, Offenlegungs-, und Wahrheitspflichten Verkürzungen der Einkommensteuer (Immobilienertragsteuer) für 2013 iHv je € 22.750,00, somit insgesamt € 45.500,00 bewirkt haben.

Es wird daher beantragt, eine der Schwere der Tat angemessene Geldstrafe gemäß § 34 Abs.3 FinStrG und eine adäquate Ersatzfreiheitsstrafe festzusetzen."

D. In der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht hat der Beschuldigte zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen wie folgt angegeben:

Er habe 2015 seinen anwaltlichen Großbetrieb XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX am Standort XXXXX umgestellt auf einen überschaubareren Mittelbetrieb XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX Der Grund für die Veränderung waren ein ungünstige steuerliche Beurteilung, aber auch der Aspekt, dass seine eigene rechtsanwaltliche Tätigkeit zu Gunsten seiner leitenden Funktion eigentlich zu kurz gekommen sei. Er wollte auch altersbedingt bewusster leben und den Stress reduzieren. Seine neue Kanzleiadresse laute XXXX.

Aus seiner anwaltlichen Tätigkeit stehen ihm monatlich ungefähr € 4.000 bis € 5.000 zur Verfügung. Neben seiner Anwaltstätigkeit beschäftigt er sich auch mit Immobilienprojekten, wobei er mehrere operative Gesellschaften besitze und leite. Er sei bestrebt, diese Projekte abzuschließen, habe aber bis dato keine Auszahlungen aus den Abschlüssen lukriert. Die Gesellschaften jedoch haben durch erste Abverkäufe sämtliche Bankkredite abbezahlen können.

Gesundheitlich gehe es ihm sehr gut. Er habe keine Sorgepflichten.

E. Nach Erörterung des strafrelevanten Sachverhaltes äußerte sich der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung zur Sache wie folgt:

Der von ihm zur Verfügung gestellte handschriftliche Vermerk (./A) sei lediglich ein Gedankenprotokoll und keine Urkunde. Es sei häufig so, dass er aus seiner Sicht wesentliche Aspekte zusammenfasse und dabei auch nachträgliche Ergänzungen vornehme. Der vorgelegte Handzettel sei daher in dem Sinn aus seiner Sicht nicht als Beweismittel zu verwenden.

Im Übrigen wären seiner Erinnerung nach C und F in Kenntnis gewesen, dass hinsichtlich der verfahrensgegenständlichen Liegenschaftstransaktionen, sofern nicht Verlustvorträge vorgelegen wären, grundsätzlich ein Betrag von 3,5 % des Kaufpreises als ImmoEST zu melden und abzuführen gewesen ist.

Es sei einsichtig und es sei ein Fehler seinerseits gewesen, dass sowohl in der zuletzt noch gewünschten Zusammenstellung für den Vertragsabschluss als auch im Kaufvertrag der Aspekt der anfallenden ImmoEST nicht erwähnt worden ist. Möglicherweise aber sei dieser Umstand geschuldet dem besonderen Zeitdruck, unter dem diese damalige Vertragsvorbereitung gestanden ist.

Er könne auch nicht ausschließen, dass bei seinen Äußerungen auf Seite seiner Klienten im subjektiven Bereich ein falsches Bild entstanden ist, und er sehe auch seinen Fehler ein, dass im Kaufvertrag der Punkt ImmoEST nicht angeführt worden ist.

Ob er dabei auch tatsächlich eine grobe Fahrlässigkeit im Sinne des Finanzstrafgesetzes zu verantworten habe, werde Gegenstand der Beweismwürdigung des Senates sein.

Jedenfalls aber habe er in diesem Zusammenhang keinesfalls vorsätzlich gehandelt und wollte er damit keinesfalls eine Abgabenverkürzung auf Seite seiner Klienten bewirken.

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

1. Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstraßbehörden - und gemäß § 157 FinStrG auch das Bundesfinanzgericht - unter Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht; bestehen Zweifel, so darf die Sache nicht zum Nachteil des Beschuldigten

angenommen werden. Dabei ist der Nachweis nicht nur hinsichtlich der objektiven, sondern auch hinsichtlich der subjektiven Tatseite zu führen. Bleiben Zweifel bestehen, sind diese somit zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

2. Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: C, B) die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offen zu legen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß erfolgen. Dieser Offenlegung dienen gemäß Abs. 2 leg.cit. unter anderem Abgabenerklärungen, wozu - bei Vorliegen der rechtlichen Voraussetzungen - auch Jahressteuererklärungen gehören.

Gemäß § 42 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 wurden Abgabepflichtige nach Ablauf des Kalenderjahres zur Einkommensteuer veranlagt, wobei sie gemäß § 134 Abs. 1 BAO bis Ende März des Folgejahres bzw. bei elektronischer Übermittlung bis Ende Juni des Folgejahres (Rechtslage ab Veranlagung 2003) entsprechende Steuererklärungen abzugeben hatten. Dabei war ein unbeschränkt Steuerpflichtiger zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das abgelaufene Kalenderjahr verpflichtet, wenn er dazu aufgefordert worden war oder wenn bestimmte im Gesetz aufgelistete Umstände vorgelegen waren.

3. Im gegenständlichen Fall war ein solcher Umstand, dass B und C im Jänner 2013 die verfahrensgegenständlichen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bezogen hatten.

Derartige Einkünfte waren mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 - 1. StabG 2012, BGBl I 2012/22, steuerbar und steuerpflichtig gemacht worden.

Im Detail war dazu mit Z 10 des genannten Gesetzes § 29 Z 2 EStG 1988 abgeändert worden auf:

*"2. Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31)."*

Mit Z 11 des genannten Gesetzes war weiters der vormalige § 30 EStG 1988 durch folgende Bestimmungen ersetzt worden:

*„Private Grundstücksveräußerungen*

*§ 30. [EStG 1988] (1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.*

*(2) [...]*

*(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. [...]*

(4) Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:

1. [...]

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

(5) (6) (7) (8) [...]

#### *Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen*

§ 30a. [EStG 1988] (1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

(2) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden.

(3) [...]

#### *Immobilienenertragsteuer*

§ 30b [EStG 1988] (1) Für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienenertragsteuer). Die Immobilienenertragsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

(2) Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienenertragsteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

(3) Auf Antrag sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30, für die eine selbstberechnete Immobilienenertragsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a zu veranlagern (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienenertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

(4) Wird außer in den Fällen des § 30c Abs. 4 erster und dritter Teilstrich keine Immobilienenertragsteuer entrichtet, ist vom Steuerpflichtigen eine auf volle Euro abzurundende besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Abs. 1 letzter Satz gilt entsprechend.

(5) [...]

## *Mitteilung und Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter*

§ 30c. [EStG 1988] (1) *Im Rahmen einer Abgabenerklärung gemäß § 10 Abs. 1 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 ist mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden. Die Mitteilung hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die Höhe der nach den Angaben des Steuerpflichtigen zu entrichtenden besonderen Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 zu enthalten.*

(2) *Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 vornehmen, haben gleichzeitig*

*1. dem für den Steuerpflichtigen zuständigen Finanzamt mitzuteilen, wenn aus dem zugrundeliegenden Erwerbsvorgang Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 oder 7 erzielt werden, und diesfalls*

*2. die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 auf Grund der Angaben des Steuerpflichtigen selbst zu berechnen. Dabei hat der Steuerpflichtige dem Parteienvertreter die für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage erforderlichen Unterlagen vorzulegen und deren Richtigkeit und Vollständigkeit schriftlich zu bestätigen.*

*Die Mitteilung gemäß Z 1 hat die am Veräußerungsgeschäft beteiligten Parteien unter Angabe ihrer Steuernummer und die für die Selbstberechnung der Steuer notwendigen Daten zu enthalten.*

(3) *Die Parteienvertreter haben die selbstberechnete Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 zu entrichten und haften für deren Entrichtung. Ist die Fälligkeit noch nicht eingetreten, erlischt die Verpflichtung zur Entrichtung nach einem Jahr ab Vornahme der Mitteilung nach Abs. 2 Z 1. Zusätzlich haften die Parteienvertreter für die Richtigkeit der Immobilienertragsteuer nur, wenn diese wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird.*

(4) *Die Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer gemäß Abs. 2 Z 2 kann auch bei Vornahme einer Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes 1987 unterbleiben, soweit*

- die Einkünfte aus dem Veräußerungsgeschäft nach § 30 Abs. 2 befreit sind oder*
- der Zufluss voraussichtlich später als ein Jahr nach dem Veräußerungsgeschäft erfolgt oder*
- bei der Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens, die stillen Reserven gemäß § 12 übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden.*

*In diesem Fall ist in der Mitteilung gemäß Abs. 2 Z 1 anzugeben, warum die Selbstberechnung unterbleibt."*

Gemäß Z 15 des 1. StabG 2012 wurde in § 46 Abs. 1 EStG 1988 eingefügt:

*"2. die besondere Vorauszahlung gemäß § 30b Abs. 4 und die Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfällt,"*

Zur Steuererklärungspflicht der unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Abgabepflichtigen (hier wiederum: B und C) wurde in Z 13 des genannten Gesetzes zu § 42 Abs. 1 EStG 1988 eine Z 5 formuliert:

*"5. wenn Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des § 30 erzielt werden, für die keine Immobilienertragsteuer gemäß § 30c Abs. 2 entrichtet wurde, oder wenn keine Abgeltung gemäß § 30b Abs. 2 gegeben ist."*

Zum Inkrafttreten dieser Bestimmungen bzw. zu deren Anwendungsbereich wurde durch Z 24 des 1. StabG 2012 im § 124b EStG 1988 neu angefügt:

*" 215. §§ [...] 29 Z 2, 30, 30a, 31 [...], jeweils in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, treten mit 1. April 2012 in Kraft und sind erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden. Die §§ 41 Abs. 1 Z 10 und 42 Abs. 1 Z 5 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 anzuwenden. [...]*

*217. §§ 30b, 30c, [...], jeweils in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind für Veräußerungen nach dem 31. Dezember 2012 anzuwenden. § 46 Abs. 1 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2013 anzuwenden.*

*218. Für Grundstücksveräußerungen nach dem 31. März 2012 und vor dem 1. Jänner 2013 können Parteienvertreter, die eine Selbstberechnung gemäß § 11 des Grunderwerbsteuergesetzes vornehmen, einen Betrag in Höhe der Immobilienertragsteuer gemäß § 30b Abs. 1 selbst berechnen und entrichten. Mit der Entrichtung gilt unter den Voraussetzungen des § 30b Abs. 2 die Einkommensteuer als abgegolten. In diesem Fall sind die §§ 30b Abs. 3, 30c Abs. 2 Z 2 und Abs. 3, 41 Abs. 1 Z 10, 42 Abs. 1 Z 5 und 46 Abs. 1 Z 2 sinngemäß anzuwenden."*

4. Auf Basis dieser Bestimmungen hätte daher der vertragserrichtende Rechtsanwalt Dr.A für die mit Vertrag vom 21. Dezember 2012 veräußerten verfahrensgegenständlichen Liegenschaften gemäß § 124b Z 218 eine Berechnung der Immobilienertragsteuer nach § 30b Abs. 1 EStG 1988 vornehmen können und eine solche auch entrichten können, er war aber dazu nicht verpflichtet; in den diesbezüglichen Grunderwerbsteuererklärungen waren die erzielten Einkünfte aus den Grundstücksveräußerungen noch nicht offenzulegen.

Ebenso waren B und C noch nicht verpflichtet, gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 besondere Vorauszahlungen an Einkommensteuer in Höhe von 25 % der Bemessungsgrundlage (also jeweils € 22.750,00) bis zum 15. des zweitfolgenden Monats nach dem Monat des Zuflusses des Kaufpreises (Jänner 2013), also bis zum 15. März 2013 zu entrichten.

5. Wohl aber ist C verpflichtet gewesen, eine entsprechende Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2013 bei der zuständigen Abgabenbehörde bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist, somit bis zum Ablauf des 30. Juni 2014 einzureichen, in welcher er die gegenständlichen Grundstücksveräußerungen bzw. ihre daraus erzielten

Einkünfte offenzulegen gehabt hätten, - was aber nicht geschehen ist. Das Finanzamt Graz-Stadt vermochte daher infolge Unkenntnis vom entstandenen Abgabensanspruch die Einkommensteuer in Höhe von € 22.750,00 nicht bis zum Ablauf dieser Erklärungsfrist festzusetzen.

Ebenso wäre B verpflichtet gewesen, in ihrer am 5. November 2014 per FinanzOnline eingereichten Einkommensteuererklärung für 2013 ihre diesbezüglichen sonstigen Einkünfte aus den Grundstücksveräußerungen anzugeben, was ebenfalls nicht geschehen ist. Im Vertrauen auf die Richtigkeit dieser Abgabenerklärung hat das Finanzamt Graz-Stadt am 5. November 2014 einen Einkommensteuerbescheid erlassen, mit welchem diese Einkommensteuer in Höhe von € 22.750,00 nicht vorgeschrieben worden ist.

6. Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der vorsätzlich unter Verletzung bspw. der oben dargestellten abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, indem er im Falle der Kenntnis des österreichischen Fiskus vom Abgabensanspruch - der Umstand, dass für ein Veranlagungsjahr gegenüber dem Pflichtigen ein Einkommensteueranspruch entstanden ist, ist der Abgabenbehörde bekannt - die Festsetzung der Einkommensteuer mit einem zu niedrigen Betrag anstrebt und zu diesem Zwecke eine unrichtige Steuererklärung beim Finanzamt einreicht, in welcher er etwa beispielsweise bestimmte steuerpflichtige Einkünfte verheimlicht, in der Hoffnung, das Finanzamt würde seinen Angaben Glauben schenken - was auch tatsächlich geschieht. Der deliktische Erfolg ist dabei gemäß § 33 Abs. 3 lit. a Variante 1 FinStrG mit Zustellung des zu niedrigen Einkommensteuerbescheides (hier betreffend B für das Veranlagungsjahr 2013 am 5. November 2014) eingetreten.

Ebenso ist dieser Tatbestand gemäß § 33 Abs. 3 lit. a Variante 2 FinStrG erfüllt, wenn infolge Unkenntnis von der Entstehung des Abgabensanspruches (etwa weil der relevante Sachverhalt weder in einer Einkommensteuererklärung offengelegt noch anderweitig bekanntgegeben wurde) die Abgabenbehörde die bescheidmäßig festzusetzende Abgabe (hier die Einkommensteuer betreffend C für das Veranlagungsjahr 2013) nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (hier bis zum Ablauf des 30. Juni 2014) festzusetzen vermochte.

7. Gemäß § 11 FinStrG begeht nicht nur der unmittelbare Täter gegebenenfalls das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt. Aus der Begrifflichkeit "bestimmen" ist abzuleiten, dass eine Bestimmungstat nur vorsätzlich (dazu siehe sogleich) begangen werden kann. Beitragstäter hingegen ist, wer sonst zur Ausführung eines Finanzvergehens eines anderen vorsätzlich oder fahrlässig beiträgt, indem er die Verwirklichung des diesbezüglichen objektiven Tatbildes ermöglicht, erleichtert, absichert oder sonst wie fördert. Der Tatbeitrag kann in physischer oder psychischer Weise (etwa in Form einer Beratung oder Rechtsauskunft etc.) erfolgen. Auch das Bestärken eines Tatentschlusses fällt darunter. Dabei gilt ein weiter Kausalitätszusammenhang (vgl. *Winkler aaO* in Tannert/Kotschnigg FinStrG § 11 Rz 56). Externe Beitragstäter (also Personen, die nicht selbst

von einer abgabenrechtlichen Verpflichtung betroffen sind; zum Umfang der Begrifflichkeit siehe *Winkler* aaO Rz 75) machen sich gegebenenfalls strafbar, wenn sie vorsätzlich oder auch fahrlässig handeln. Dabei ist es unerheblich, ob die unmittelbaren Täter (hier: C und B) vorsätzlich oder fahrlässig oder schuldfrei gehandelt haben (vgl. etwa *Köck* in *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, FinStrG I<sup>5</sup>, § 11 Rz 15).

8. Bedingt vorsätzlich handelt dabei nach § 8 Abs. 1 FinStrG derjenige, der einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht; dazu genügt es, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet.

Wissentlich handelt gemäß § 5 Abs. 3 Strafgesetzbuch (StGB) jemand, der den Umstand oder den Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern ein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.

Absichtlich handelt gemäß § 5 Abs. 2 StGB ein Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.

9. Gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG in der zu den verfahrensgegenständlichen Tatzeitpunkten (hier relevant der Eintritt der deliktischen Erfolge, sohin 2014) geltenden Fassung machte sich lediglich einer fahrlässigen Abgabenverkürzung schuldig, wer die im § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichnete Tat fahrlässig begangen hat; § 33 Abs. 3 FinStrG galt entsprechend.

Hatte solcherart u.a. ein Rechtsanwalt in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen gehandelt, war er nur strafbar, wenn ihn ein schweres Verschulden getroffen hat. Ein derartiges "schweres Verschulden" wurde einer groben Fahrlässigkeit gleichgesetzt (vgl. *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 34 Rz 32).

Auch die Erteilung einer Rechtsauskunft eines Anwaltes bei einer Vertragsserrichtung über die mit Vertragsabschluss sich ergebenden abgabenrechtlichen Konsequenzen, etwa dass ein bestimmter Lebenssachverhalt das Entstehen eines Abgabenanspruches nicht auslöse bzw. "keinerlei Steuern anfallen" würden, war unter Bedachtnahme auf den Zweck dieser Bestimmung, der besonderen "Gefahren geneigtheit" u.a. des Anwaltsberufes Rechnung zu tragen (vgl. wiederum *Kotschnigg* aaO Rz 25), als Beratung in Abgabensachen zu qualifizieren.

Inhaltlich gleichartig lediglich einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG (Rechtslage im Sinne des StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118 mit Wirkung ab 1. Jänner 2016, sohin zum Zeitpunkt der Entscheidungsfindung durch den Spruchsenat) macht sich schuldig, wer die in § 33 Abs. 1 FinStrG bezeichnete Tat grob fahrlässig begeht.

Zur groben Fahrlässigkeit findet sich nunmehr im § 8 Abs. 3 FinStrG, angefügt durch das StRefG 2015/2016, BGBl I 2015/118 mit Wirkung ab dem 1. Jänner 2016, eine ausdrückliche Definition, welche aber inhaltlich schon zuvor angewendet werden kann:

Demnach handelt grob fahrlässig, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Von einer groben Fahrlässigkeit spricht man sohin etwa, wenn der Täter diejenige Sorgfalt außer Acht gelassen hat, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm auch zuzumuten ist, und er bspw. deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, wobei er derart ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, dass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar gewesen ist (hier: dass er als Rechtsanwalt im Zuge einer Rechtsauskunft bei Vertragsserrichtung durch den Inhalt seiner abgabenrechtlichen Darlegungen geradezu wahrscheinlich zur Verkürzung im Zuge der von ihm vorgeschlagenen Grundstückstransaktionen zur Verkürzung der dabei anfallenden Einkommensteuer durch seine Mandantschaft unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht kommen werde) (§ 8 Abs. 2 Variante 1 und Abs. 3 FinStrG neu; unbewusste grobe Fahrlässigkeit). Grob fahrlässig handelt auch derjenige derartig ungewöhnlich und auffallend sorglose Täter, der es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs. 2 Variante 2 und Abs. 3 FinStrG neu).

10. Ist wie im gegenständlichen Fall im Vergleich zwischen dem Recht zum Zeitpunkt der Tat und dem Recht zum Zeitpunkt der Entscheidung der Finanzstrafbehörde für einen Beschuldigten in seiner Gesamtauswirkung kein Unterschied (sohin also das Recht zum Zeitpunkt der Entscheidung des Spruchsenat in seiner Gesamtauswirkung nicht günstiger), gelangt gemäß § 4 Abs. 2 FinStrG das zur Zeit der Tat geltende Recht zur Anwendung, hier also - falls ein Vorsatz des Dr.A nicht, wohl aber eine grobe Fahrlässigkeit seinerseits erweislich ist - § 34 FinStrG in der Fassung BGBl I 2010/104.

11. In Anbetracht der Formulierung des Schreibens des Dr.A an C vom 20. Dezember 2012 (oben Pkt. B2), der von der B aufgestellten Behauptung, dass der Beschuldigte seine schriftliche Aussage, wonach die Familie BCF mit keinen zusätzlichen Steuern oder sonstigen Abgaben zu rechnen habe mündlich wiederholt (schriftliche Rechtfertigung, Finanzstrafakt B, Bl. 12) und ausdrücklich - auf Nachfragen des F - am 21. Dezember 2012 behauptet habe, dass keine Steuern, insbesondere Immobilienertragsteuern beim gegenständlichen Veräußerungsvorgang anfallen würden (Schreiben des Rechtsanwaltes G, Finanzstrafakt B, Bl. 29), besteht an sich der dringende Verdacht, dass der aufgrund seiner eigenen Immobiliengeschäfte (siehe die Darstellung des Beschuldigten zu seinen wirtschaftlichen Aktivitäten) in Immobilienangelegenheiten und wohl auch in den damit zusammenhängenden Steuerangelegenheiten kundige Anwalt mit einer schriftlichen und mündlichen Falschauskunft an seine Klienten eine drohende Verzögerung beim Kaufabschluss abwenden wollte, welche dazu geführt hätte, dass die Grundstücksverkäufe in die Rechtslage ab dem 1. Jänner 2013 gefallen wären und der Beschuldigte nun für die Entrichtung der Abfuhr der Immobilienertragsteuer auch

gehaftet hätte. Zu diesem Motiv tritt noch hinzu, dass der Anwalt selbst ein höchstes Interesse am Vertragsabschluss hatte, weil er damit einen Teil seiner Forderungen an seine Klienten einbringlich machen konnte und sich dieser Betrag wohl verringert hätte, wenn er selbst für die Entrichtung der genannten Abgaben haftet hätte: Schließlich standen dem Ehepaar BCF aus dem Vertrag dafür auch keine Mittel zur Verfügung. Indem er die von ihm beratenen Vertragspartner überzeugte, dass die Veräußerungen der Immobilien zu keinen einkommensteuerpflichtigen Einkünften und damit zu einer zusätzlichen Steuerbelastung führte würde, die wohl noch im Kaufpreis unterzubringen war, hätte er die Getäuschten zur Unterfertigung der Vertragsurkunde gebracht und diese gleichzeitig dazu bestimmt, diese ihre Einkünfte gegenüber der Abgabenbehörde nicht offenzulegen.

Diesem Verdacht einer Bestimmungstat des Dr.A steht aber das Argument entgegen, dass es ja wohl für einen mit dem behördlichen Wirken grundsätzlich vertrauten langjährigen Rechtsanwalt einsichtig sein konnte, dass die in öffentlichen Büchern erfassten Geschäftsdaten durch die Finanzverwaltung auch ausgewertet werden würden und damit die Grundstückstransaktionen bzw. die daraus entstandenen Einkommensteueransprüche der zuständigen Abgabenbehörde nicht auf Dauer verborgen bleiben würden, was ja auch eingetroffen ist. Dann aber musste er im Falle einer gewollten Täuschung der Grundstücksverkäufer damit rechnen, dass seine Klienten ihn belasten und gerade den von ihm am Tag vor ihrer Vertragsunterzeichnung produzierten Schriftsatz vom 20. Dezember 2012 ebenfalls vorweisen würden. Würde ein renommierter Anwalt bei voller Wahrnehmung der Zusammenhänge dergestalt ungeschickt handeln und sich der Gefahr eines solchen Entdeckungsrisikos aussetzen? Und ebenso: Sollte wirklich ein renommierter und mit den rechtlichen Werten wohl vertrauter Rechtsanwalt mit untadeligem Lebenswandel, welcher von der Öffentlichkeit als Vorbild wahrgenommen wird, ein derartiges Fehlverhalten setzen?

In Abwägung dieser Argumente gelangt das Bundesfinanzgericht im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten zu der Ansicht, dass Dr.A eine vorsätzliche Vorgangsweise nicht mit der für ein Strafverfahren notwendigen Sicherheit nachzuweisen ist:

Er ist unter dem Eindruck der obigen Überlegungen nach der Aktenlage nicht mit Sicherheit auszuschließen, dass der Beschuldigte damals im Dezember 2012 aufgrund des beschriebenen Zeitdruckes bei der Vertragsgestaltung versehentlich tatsächlich noch im alten Konzept ohne konkrete Einrechnung einer Immobilienertragsteuer verfangen gewesen ist. Dieses "Ausblenden" führte dazu, dass er trotz grundsätzlicher Kenntnis von der erfolgten Einführung der Immobilienertragsteuer mit dem 1. StabG 2012 in der angeforderten schriftlichen Zusammenstellung vom 20. Dezember 2012 in Pkt. 9 auch unzutreffenderweise erklärte, dass für C und für B im Zusammenhang u.a. mit dem Verkauf auch keinerlei Steuern zu tragen wären, dass er den Aspekt der Immobilienertragsteuer im Kaufvertrag vom 21. Dezember 2012 unerwähnt gelassen hat und wohl auch gegenüber seinen Gesprächspartnern bei der Vertragsunterzeichnung am 21. Dezember 2012 noch bekräftigte, dass für die Genannten keinerlei Steuern anfallen

würden. Das war ja gerade ein wichtiges Verkaufsargument, nur hatte er gerade auf die Einbeziehung der Immobilienertragsteuer vergessen, welche er auch nicht namentlich erwähnt hat.

Seine Gesprächspartner hingegen hätten unter dem Eindruck der späteren Vorschreibung der Einkommensteuern und Eröffnung der Finanzstrafverfahren in ihrer Erinnerung voller Empörung die Beteuerung des Beschuldigten, wonach keine Steuern anfallen würden, mit einer Erklärung, dass keine Immobilienertragsteuer anfallen würde, gleichgesetzt.

12. Soweit der Beschuldigte in seiner Einlassung vor dem Spruchsenat vorgebracht hat, dass die Aussage der B, dass die Immobilienertragsteuer ausdrücklich thematisiert worden sei, richtig wäre, und für ihn natürlich die ImmoESt ein Thema gewesen wäre, wobei für ihn noch nicht klar gewesen sei, ob die Betriebe des C stillgelegt worden sind, in welchem Fall ImmoESt angefallen wäre, oder ob der Betrieb noch am Laufen sei und insoweit Verlustvorträge noch ein Thema sein könnten, sowie er auch erklärt habe, dass dies nicht sein Spezialgebiet sei und sie (die Verkäufer) in diesem Fall jedenfalls steuerliche Beratung beiziehen müssten (Spruchsenatsakt Bl. 20):

Die Argumentation ist klug, aber wohl aus der Luft gegriffen: Der Tischlermeister C, geboren am cccc, war somit im Dezember 2012 bereits über 80 Jahre alt. Er ist bereits im Jahre 1998 in Alterspension gegangen. Die Maschinen seines Einzelunternehmens wurden - nach Abwicklung eines Insolvenzverfahrens im Jahre 2002 - 2003 gesammelt an einen Maschinenhändler veräußert. Anlässlich einer Außenprüfung des Finanzamtes Graz-Stadt im Dezember 2006 zu ABNr. qqqc wurde eine Betriebsaufgabe mit Ablauf des Jahres 2003 festgestellt und der Aufgabegewinn mit dem noch vorhandenen Verlustvortrag verrechnet. Der Wert des Grund und Bodens war dabei infolge der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 nicht zu erfassen; das vormalige Betriebsgebäude und restliche Wirtschaftsgüter sind in das Privatvermögen übergegangen. Einen weiteren Verlustvortrag hat es seit damals nicht gegeben, lediglich gezahlte Bankzinsen haben noch anteilig nachträgliche und alleinige Betriebsaufgaben dargestellt (Arbeitsbogen C, ABNr. qqqq, darin Ablichtung der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 19. Dezember 2006 zu ABNr. qqqc. Letzte kleine Umsätze haben noch bis 2006 stattgefunden (Kontoabfrage). Da B für ihren Ehegatten C die Buchhaltung erledigt hatte und auch mit Steuerberatern über steuerliche Agenden stets in Kontakt gewesen ist (Vorbringen des Beschuldigten vor dem Spruchsenat, Spruchsenatsakt Bl. 20), waren ihr diese Umstände bekannt. Ebenso war diese Entwicklung natürlich auch dem C selbst bekannt. Hätte daher also Dr.A tatsächlich Zweifel über eine unternehmerische Tätigkeit bzw. die Beendigung des Einzelunternehmens seines Mandanten bzw. über einen allfälligen Verlustvortrag etc. gehabt und solches zum Thema gemacht, wäre ihm unverzüglich der insoweit völlig eindeutige Lebenssachverhalt mitgeteilt worden. Im Übrigen ist es nur lebensnah, dass auch dem Beschuldigten selbst die Lebensumstände von B und C als jahrzehntelanger Vertrauensanwalt (Aussage B, Spruchsenatsakt Bl. 19 verso) und Darlehensgeber der Genannten genauestens bekannt gewesen sind. Ihm war somit bekannt, dass die

Veräußerer mittellos sind und nunmehr mangels irgendwelcher geschäftlicher Tätigkeiten natürlich auch keine Beratung durch einen Steuerberater erhalten würden.

13. Es verbleibt somit im Ergebnis der Vorwurf, dass Dr.A unter Zeitdruck den Abschluss der Veräußerung der obgenannten, seinen langjährigen Klienten und Schuldnern B und C je zur Hälfte gehörenden Liegenschaften unter Einbindung des F und angestrebter Veräußerung auch einer diesem gehörenden Liegenschaft an eine Projektentwicklungsgesellschaft angestrebt hat und dafür die aus seiner Sicht für die potenziellen Verkäufer relevanten und zugunsten eines Verkaufes sprechenden Argumente in einem Schriftsatz an C vom 20. Dezember 2012 zusammengefasst hat, wobei er jedoch bei seiner Darstellung irrtümlich auf die nunmehrige Besteuerung derartiger Grundstückstransaktionen mittels Immobilienertragsteuer bzw.

Einkommensteuer nicht hingewiesen hat, sondern diese vielmehr gedanklich zu diesem Zeitpunkt - trotz genauer Kenntnis der Lebensumstände der Verkäufer und trotz grundsätzlichem theoretischen Wissen um die Existenz der Immobilienertragsteuer - zur Gänze ausgeblendet hat und deshalb auch in Pkt. 9 des Schriftsatzes unzutreffend erklärt hat, dass C und seine Gattin B in diesem Zusammenhang auch keinerlei Steuern, Gebühren oder Kosten zu tragen hätten. Da diese angebliche Steuerfreiheit ein wesentliches Argument gewesen ist, hat er es auch am 21. Dezember 2012 mündlich in dieser Weise gegenüber C und B bzw. auch F wiederholt (was von diesem naheliegend als Erklärung, dass keine Immobilienertragsteuer anfallen würde, missverstanden wurde). C und B sind daher irrtümlich davon ausgegangen, dass die von ihnen erzielten Einkünfte aus den privaten Grundstücksverkäufen nicht der Einkommensteuer unterliegen würden und haben daher keine Einkommensteuererklärung eingereicht (C) bzw. den Vorgang in der eingereichten Einkommensteuererklärung nicht offengelegt (B), weshalb auch Einkommensteuern in spruchgemäßer Höhe verkürzt worden sind.

Ein rechtstreuer, gewissenhafter und besonnener Rechtsanwalt in der Lage des Beschuldigten hätte den Aspekt der ihm bekannten Einkommensteuerpflicht aus den Veräußerungsgeschäften bei seiner Information gegenüber den potenziellen Verkäufern mitbedacht und diese informiert, dass Immobilienertragsteuer bzw. Einkommensteuer anfallen würde und nicht im Gegenteil erklärt, dass keine Steuern anfallen würden. Der Beschuldigte hat mit seinem oben beschriebenen Verhalten die ihm gebotene, mögliche und zumutbare Sorgfalt in derart ungewöhnlicher und auffallender Weise verletzt, dass der spätere tatsächliche Eintritt der Verkürzungen an Einkommensteuern, wie beschrieben, geradezu als wahrscheinlich vorhersehbar gewesen ist.

Dr.A hat daher tatsächlich grob fahrlässige Beiträge zu den eingetretenen Verkürzungen der Einkommensteuer für das Veranlagungsjahr 2013 betreffend C und B in Höhe von jeweils € 22.750,00 gemäß § 34 Abs. 1 FinStrG in der Fassung BGBl I 2010/104 zu verantworten, weshalb sich die Beschwerde der Amtsbeauftragten als zutreffend erweist.

14. Zur Strafbemessung ist auszuführen:

Gemäß § 23 Abs. 1 FinStrG ist Grundlage für die Bemessung der Geldstrafe die Schuld des Täters.

Gemäß § 23 Abs. 2 und 3 FinStrG sind bei der Ausmessung der Strafe die Erschwerungs- und Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdrohung bestimmen, gegeneinander abzuwägen, wobei darauf Bedacht zu nehmen ist, ob die Verkürzung endgültig oder nur vorübergehend eintreten hätte sollen. Solcherart ist anzumerken, dass vom Tatgeschehen her, objektiv gesehen, die Verkürzung der Einkommensteuern wohl endgültig gewesen wäre.

Zusätzlich sind die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters (siehe dazu die Angaben den Beschuldigten) zu berücksichtigen.

Gemäß § 23 Abs. 4 FinStrG hat bei Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich wie hier nach einem Wertbetrag richtet, die Bemessung der Geldstrafe mit mindestens einem Zehntel des Höchstausses der angedrohten Geldstrafe zu erfolgen. Die Bemessung einer diesen Betrag unterschreitenden Geldstrafe aus besonderen Gründen ist zulässig, wenn die Ahndung der Finanzvergehen nicht dem Gericht obliegt, und ist zu begründen. Derartige Gründe wurden nicht vorgebracht und sind auch der Aktenlage nicht zu entnehmen.

Fahrlässige Abgabenverkürzungen nach § 34 Abs. 1 FinStrG in der Fassung BGBl I 2010/104 werden gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG in der Fassung BGBl I 2010/104 mit Geldstrafen bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages geahndet.

Dabei ist nach § 21 Abs. 1 und 2 FinStrG eine einheitliche Geldstrafe nach der Summe dieser Strafdrohungen zu berechnen.

Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafraum, innerhalb dessen die konkrete Geldstrafe auszumessen ist, beträgt daher € 22.750,00 + € 22.750,00 = € 45.500,00.

Läge ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und bestünden überdies beim Beschuldigten durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, wäre die Geldstrafe sohin mit etwa € 23.000,00 auszumessen.

Zu Gunsten des Beschuldigten spricht seine finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit, seine nunmehrigen Klarstellung zu seinen schriftlichen Aufzeichnungen und die nunmehr vor dem Bundesfinanzgericht geäußerte Schuldeinsicht, als erschwerend gilt der Umstand, dass zwei Abgabepflichtige betroffen gewesen sind.

Mildernd ist weiters zu werten, dass dem Beschuldigten sein grobes Missgeschick bezüglich einer bestimmten, nun in dieser Weise nicht mehr gegebenen Rechtslage widerfahren ist, sich der Vorgang schon im Dezember 2012 ereignet hat und Dr.A sich laut Aktenlage zwischenzeitlich abgabenredlich verhalten hat.

Ebenso spricht zu seinen Gunsten, dass zwischenzeitlich zumindest Teile der verkürzten Abgaben (siehe oben) einbringlich gemacht werden konnten.

Dem steht wiederum entgegen, dass von einem Rechtsanwalt als Vertrauensperson der Bürger im Rechtsgeschehen auch ausreichend seriöse Auskünfte in steuerlichen Angelegenheiten erwartet werden, wenn er sie schon erteilt. Ist daher wie im gegenständlichen Fall ein derartiges Fehlverhalten eines Anwaltes zu bestrafen, welches zu einem nicht unbeträchtlichen Abgabenausfall geführt hat, muss diese Strafe ein Ausmaß haben, dass bei Bekanntwerden der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes andere Rechtsberatung erteilende Personen in der Lage des Beschuldigten zu ausreichender Sorgfalt angehalten werden und der verfahrensgegenständliche Vorgang nicht als belanglose Kleinigkeit missverstanden wird.

In gesamthafter Abwägung dieser Aspekte und unter Bedachtnahme auf persönlichen Umstände des Beschuldigten und seine gehobene wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, wie von ihm geschildert, ist eine Geldstrafe im Ausmaß von € 7.000,00, das sind rund 15 % des Strafrahmens angemessen.

Gleiches gilt für die Ausmessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei jedoch der Umstand der gehobenen Einkommens- und Vermögenlage des Beschuldigten außer Ansatz zu lassen war.

15. Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG war dem Beschuldigten ein Kostenersatz im Ausmaß von 10% der verhängten Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00, aufzuerlegen.

### **Zahlungsaufforderung:**

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanz Strafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung (also ein Monat nach Verkündung der Entscheidung) fällig gewesen und sind auf das BAWAG-P.S.K.-Konto der Finanzstrafbehörde zu entrichten, widrigenfalls Zwangsvollstreckung durchgeführt und bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe vollzogen werden müsste. Ansuchen um allfällige Zahlungserleichterungen wären beim Finanzamt einzubringen.

### **Zur Unzulässigkeit der 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. Tatsächlich hat sich für die gegenständliche Entscheidung als wesentlich die vorzunehmende Beweiswürdigung und das anzuwendende Ermessen erwiesen.

Graz, am 20. November 2018

