

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Graz 2 des Bundesfinanzgerichtes hat durch die Richter Dr. Richard Tannert als Vorsitzenden und Mag. Hannes Prosen als Berichterstatter und die fachkundigen Laienrichter Mag. Gernot Lasnik und Hubert Holzapfel als weitere Mitglieder des Senates in der Finanzstrafsache gegen A, geb. xxxx, Pensionist, whft. XXX, wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Amtsbeauftragten vom 6. Juni 2017 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates V beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstrafbehörde vom 6. März 2017, Strafnummer (StrNr.) 069/2014/00125-001, in der Sitzung am 21. November 2018 nach in Anwesenheit des Beschuldigten, des Amtsbeauftragten Hofrat Dr. Maximilian Rombold sowie der Schriftführerin Dagmar Brus durchgeführter mündlicher Verhandlung zu Recht erkannt:

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

A ist schuldig, er hat als Abgabepflichtiger im Amtsbereich des Finanzamtes Graz-Umgebung im Jahre 2013 vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2012 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 45.831,00 bewirkt, indem er die Einreichung einer Einkommensteuererklärung, in welcher er seine 2012 erzielten sonstigen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in Höhe von € 184.014,19 offenzulegen gehabt hätte, unterlassen hat, weshalb die Abgabenbehörde die Abgabe nicht mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist festzusetzen vermochte, und hat hiedurch eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, weshalb über ihn gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG eine **Geldstrafe** in Höhe von

€ 14.000,00

(in Worten: Euro vierzehntausend)

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

sechs Wochen

verhängt werden.

A hat außerdem 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 V beim Finanzamt Graz-Stadt als Organ des Finanzamtes Graz-Umgebung als Finanzstraßbehörde vom 6. März 2017 ist das gegen A unter der StrNr. 069/2014/00125-001 wegen des Verdachtes, der Genannte habe im Amtsbereich des Finanzamtes Graz-Umgebung vorsätzlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht betreffend das Veranlagungsjahr 2012 eine Verkürzung an Einkommensteuer in Höhe von € 45.831,00 bewirkt, indem er - aus der Bescheidbegründung ersichtlich - seine Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen in einer einzureichenden Einkommensteuererklärung nicht offengelegt hätte, und hiedurch eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen, anhängige Finanzstraßverfahren gemäß § 136 FinStrG (sohin im Zweifel zugunsten für den Beschuldigten) eingestellt worden (Spruchsenatsakt SpS 31/2014, Bl. 91 ff).

Der Entscheidung liegt - insoweit in objektiver Hinsicht unstrittig - zugrunde, dass die Liegenschaftseigentümer A und B mit Kaufverträgen von April bis Juni 2012 neu parzellerte Baugrundstücke und diesbezügliche Zufahrtsflächen aus den Liegenschaften XXXXXX zur Errichtung von fünf Eigenheimen veräußert haben (genannter Spruchsenatsakt, Bl. 16 bis 87, bzw. Veranlagungsakt StNr. 069/933/2391, Ablichtung der Kaufverträge), wobei an A im Jahre 2012 (anteilige) Kaufpreise von insgesamt € 313.206,99 überwiesen worden sind (genannter Veranlagungsakt, Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2012). Die von A dabei erzielten sonstigen Einkünfte aus der Veräußerung der privaten Grundstücke haben € 184.014,19 betragen (siehe wiederum Veranlagungsakt, Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid). Anders als sein Nachbar B (Aktenvermerk, Finanzstraßakt betreffend den Beschuldigten, Bl. 13 verso) hat A betreffend das Veranlagungsjahr 2012 keine Einkommensteuererklärung eingereicht, sondern zugewartet und auch ein vom Finanzamt Graz-Umgebung zugesandtes Steuererklärungsformular am 5. November 2013 unausgefüllt retourniert, womit sich die Abgabenbehörde nicht zufrieden gegeben hat (Veranlagungsakt). Nach einer Befragung des Abgabepflichtigen am 12. Dezember 2013 und einer Auswertung der diesbezüglichen Grundbuchdaten vermochte das Finanzamt am 17. Dezember 2013 einen Einkommensteuerbescheid für das Veranlagungsjahr 2012 zu erlassen (Finanzstraßakt Bl. 1 f), welcher im Rechtsmittelwege von der nunmehr von A neu hinzugezogenen

Steuerberatungskanzlei präzisiert worden ist (Veranlagungsakt). Die solcherart nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist am 30. Juni 2013 vorgeschriebene Einkommensteuer in Höhe von € 45.831,00 (Finanzstrafakt Bl. 3 f) wurde am 14. Mai 2014 entrichtet (Abfrage Abgabenkonto vom 11. Oktober 2018).

In seiner Begründung zum Einstellungsbescheid führte der Spruchsenat feststellend aus:

Sämtliche Kaufverträge seien vom Rechtsanwalt Dr.C errichtet worden. In sämtlichen dieser Kaufverträge seien die Vertragsteile ausdrücklich auf die im Wege der Selbstbemessung zu ermittelnde und in der Folge abzuführende Grunderwerbsteuer belehrt worden. Eine entsprechende Belehrung für die ebenfalls seit 1. April 2012 abzuführende Immobilienertragsteuer finde sich in den Kaufverträgen nicht.

Da diese Steuer mit 1. April 2012 erstmals eingeführt wurde, habe es anfangs auch entsprechende Schwierigkeiten bei der korrekten Berechnung bzw. auch der Beratung und der Abwicklung gegeben. Wenngleich es auch diverse Kommentare und Broschüren gab, wäre es auch sehr schwierig gewesen, entsprechende Informationen von den Finanzämtern im Rahmen von telefonischen Anfragen zu bekommen, da dies mit langen Wartezeiten verbunden war. Die Situation wäre insbesondere in den ersten Monaten nach Einführung der Immobilienertragsteuer sowohl für die vertragserrichtenden Rechtsanwälte und Notare als auch für die Verkäufer von Liegenschaften unbefriedigend gewesen. Dies werde insbesondere auch durch den Umstand bestätigt, dass ab 1. Jänner 2013 die Verpflichtung zur Berechnung der Immobilienertragsteuer den vertragserrichtenden Rechtsanwälten und Notaren übertragen worden sei.

Der Beschuldigte A sei vom Vertragsserrichter Dr.C gefragt worden, ob er einen Steuerberater habe. Der Beschuldigte habe dem Vertragsserrichter damals geantwortet, er sei pauschaliert. Über eine konkrete Verpflichtung zur Abfuhr von Immobilienertragsteuer wäre der Beschuldigte vom Vertragsserrichter nicht belehrt worden. Es wäre ihm lediglich empfohlen worden, sich mit einem Steuerberater zusammen zu setzen.

Dies habe der Beschuldigte jedoch nicht getan, da er der Meinung gewesen wäre, er würde aufgrund der Pauschalierung keiner weiteren Steuerpflicht unterliegen.

Nach Vorliegen des rechtskräftigen Einkommensteuerbescheides habe der Beschuldigte jedoch unverzüglich die offene Steuer beglichen.

Der zweite Verkäufer B habe nach den Verkäufen die Immobilienertragsteuer fristgerecht gemeldet und auch zur Einzahlung gebracht.

Alleine aus der Unkenntnis und der damit verbundenen Überfordertheit eines Rechtsunkundigen im Rahmen der Selbstberechnung einer gerade erst neu eingeführten Steuer ein strafrechtliches Verhalten abzuleiten, scheine nach Ansicht des Spruchsenates nicht geboten, weshalb spruchgemäß mit Einstellung des Verfahrens vorzugehen sei.

B. Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates hat der Amtsbeauftragte innerhalb offener Frist Beschwerde erhoben und eine Bestrafung des Beschuldigten entsprechend seiner Stellungnahme an den Spruchsenat gefordert.

Die Begründung des Spruchsenates zur Einstellung sei verfehlt: Es wäre festgestellt worden, dass der Verfasser der in Rede stehenden, die Immobilienertragsteuer auslösenden Kaufverträge dem Beschuldigten empfohlen habe, sich wegen der Versteuerung an einen Steuerberater zu wenden, was A jedoch unterlassen habe mit der [auch in der mündlichen Verhandlung] beim Spruchsenat vorgebrachten Begründung, er sei als Landwirt ohnehin pauschaliert. In dem Untätigbleiben des Beschuldigten sei jedoch ein Inkaufnehmen des Eintrittes des tatbildmäßigen Erfolges und somit zumindest bedingter Vorsatz zu erblicken. Tatsächlich wäre sein Vorbringen lediglich eine Schutzbehauptung und A habe von vornherein geplant, die Immobilienertragsteuer zu verkürzen. Wie absurd sein Vorbringen sei, ergebe sich aus der sich aus den Akten erschließenden Tatsache, dass der Beschuldigte bei seinen Liegenschaftskäufen in der Vergangenheit sehr wohl Grunderwerbsteuer entrichtet habe, ohne der Meinung zu sein, diese Steuer sei mit der Pauschalierung abgegolten.

Mit seinem Hinweis auf die kurze Frist zwischen Inkrafttreten der anzuwendenden Gesetzeslage und der Abgabenvermeidung und auf die diesbezügliche Überforderung des Normadressaten übersehe der Spruchsenat, dass sich der rechtsunkundige Beschuldigte eines Rechtsanwaltes bedient habe, der ihn ausdrücklich auf die Steuerpflicht aufmerksam gemacht habe und ihm empfohlen habe, sich diesbezüglich an einen Steuerberater zu wenden. Wie viel Zeit müsse seit dem Inkrafttreten eines Gesetzes verstrichen sein, damit ein Verstoß gegen dieses zu einem strafbaren Verhalten führen könne? Im Übrigen erhebe sich auch die Frage, warum sich bei identischem steuerlichen Sachverhalt B korrekt verhalten habe und der Beschuldigte eben nicht.

C. Zu seinen persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen hat der Beschuldigte in der mündlichen Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht wie folgt angegeben:

Er sei Postbeamter im Ruhestand. Er habe in seiner Aktivzeit am xxxxx gearbeitet und dort Kontrolldienst und Kassenprüfungen gemacht.

Er sei 2011 in Pension gegangen, seine monatliche Pension beträgt € 2.080,00 netto. Neben seiner Pension bekomme er jährlich an Pachtzins € 600,00.

Er wohne an der Ladungsadresse in einem neu gebauten Einfamilienhaus; auf dieser Liegenschaft lasten noch Schulden von € 116.000,00. Er habe noch weitere Liegenschaften, welche er teilweise ebenfalls verkaufen habe wollen; leider seien diese 10.000 m² Acker und 9.000 m² Wald jetzt in einem Hochwasserschutzgebiet erfasst.

Er müsse seine Gattin finanziell unterstützen. Diese sei leider zu 100 % invalid und leide unter schwerer Diabetes und Arthritis. Sie habe vor kurzem eine schwere Herzoperation

über sich ergehen lassen müssen und müsse in Bälde neuerlich am Herzen operiert werden.

Ihm selbst ginge es gesundheitlich gut.

D. Zur Sache hat der Beschuldigte vor dem Bundesfinanzgericht auf Befragen vorgebracht wie folgt:

Sein Vater sei 1994 verstorben, seine Mutter 1998. Er habe von diesen eine Landwirtschaft geerbt und wurde im Zusammenhang mit diesen Einkünften aus dem land- und forstwirtschaftlichem Betrieb pauschaliert unter Einbeziehung seiner Einkünfte aus unselbständiger Tätigkeit als Postbeamter zur Einkommensteuer veranlagt. Dazu habe er entsprechende Formularbögen ausgefüllt; mit diesen sei er zum Finanzamt gegangen und habe dort die Steuererklärungen abgegeben. Und irgendwann dann später seien die Einkommensteuerbescheide zugestellt worden.

Wenn ihm also heute der Inhalt einer Buchungsabfrage vom 11. Oktober 2010 vorgehalten werde, wonach am 7. Jänner 2011 betreffend die Veranlagungsjahre 2005 bis 2009 kleine Beträge an Einkommensteuer in Höhe von etwa € 355,00 bis € 364,00 vorgeschrieben worden sind, dann wäre das diese Pauschalierung gewesen.

Nach Vorhalt der Buchungsabfrage: Auch für 2010 sei ihm am 22. Februar 2012 eine Einkommensteuer in Höhe von € 341,00 vorgeschrieben worden. Auch da habe er eine Steuererklärung ausgefüllt, sei damit zum Finanzamt gegangen und habe dann die Einkommensteuer bescheidmäßig vorgeschrieben bekommen.

Befragt, warum für das Veranlagungsjahr 2011 nicht weiterhin eine Einkommensteuererklärung betreffend die pauschalierte Landwirtschaft beim Finanzamt eingereicht worden sei, worauf sich dann wieder eine bescheidmäßige Vorschreibung an ESt für 2011 ergeben hätte, ob er denn 2011 seinen Betrieb schon eingestellt gehabt hätte: Nein, seinen landwirtschaftlichen Betrieb habe er 2011 nicht eingestellt gehabt, er habe ja nur die 3.700 m² bis 3.800 m² verkauft. Für diese Zwecke ist dann, wie mir aus den Akten vorgehalten wird, auch tatsächlich im April 2011 der Geometer gekommen.

Auf Nachfragen des Vorsitzenden, warum denn nun, wenn der Betrieb nicht eingestellt gewesen sei, auf einmal am Abgabenkonto etwas anders geworden war und die ESt-Vorschreibung auf dem Abgabenkonto für 2011 gefehlt hat: Er erinnere sich jetzt, er habe 2011 seinen landwirtschaftlichen Betrieb verpachtet. Ich sei im Juni 2011 in Pension gegangen, habe sich hinsichtlich des Nachkaufes von Pensionsbeiträgen für eine Pension bei der Sozialversicherungsanstalt der Bauern erkundigt und habe zu dieser Zeit sein Berufsleben verändert. Soll heißen, er habe seine Landwirtschaft verpachtet. Und deswegen gebe es für 2011 auch keine Vorschreibung an Einkommensteuer mehr. Er könne jetzt nicht mehr sagen, ob er das dem Finanzamt auch mitgeteilt habe. Möglicherweise hat darüber auch die SVA der Bauern das Finanzamt informiert.

Auf Vorhalt einerseits der Zeugenaussage des Dr.C vom 6. März 2017 vor dem Spruchsenat, in welcher dieser berichtet hat, dass ihm, dem Vertragserrichter, trotz der schwierigen fernmündlichen Kontaktaufnahme mit dem Finanzamt schon bewusst gewesen sei, dass die Käufer ab Einführung der Immobilienertragsteuer zur Bezahlung einer solchen verpflichtet waren und er auch damals beide Verkäufer gefragt habe, ob sie eine steuerliche Vertretung haben und Herr A ihm damals gesagt habe, er sei pauschaliert (Verhandlungsprotokoll, Spruchsenatsakt Bl. 88 verso), und andererseits diese Tatsache der pauschalen Erfassung mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft zu diesem Zeitpunkt (im Jahre 2012) ja tatsächlich nicht mehr zugetroffen hat, wie sich nun soeben ergeben hat:

Er habe damals einen großen Fehler gemacht, indem er abgewartet habe, was das Finanzamt machen werde. Als aber dann das Finanzamt ihn kontaktiert habe und ihm den hohen Betrag vorgeschrieben hat, habe er um Aufschub ersucht und sich einen Steuerberater genommen, der hat auch eine Zeit benötigt, aber dann sei ihm der niedrigere Betrag vorgeschrieben worden und den habe er auch gleich bezahlt.

Leider sei es für ihn sehr unglücklich gelaufen, weil ein Teil der Verträge ja schon 2011 eigentlich fertig gewesen wäre, es sich aber dann verzögert habe, womit dann alle Verkäufe in die ImmoEST gefallen wären.

Auf Befragen: Wenn sich das Finanzamt sich nicht gemeldet hätte, hätte er nichts unternommen. Er stehe dazu, er habe hier einen großen Fehler gemacht, den er bereue.

Der Fehler wäre aber einmalig gewesen und könne von ihm überdies auch nicht mehr wiederholt werden, weil nunmehr die ImmoEST vom Rechtsanwalt berechnet und abgeführt wird. Die Sache sei außerdem schon sehr lange her, auch aus der Aktenlage ergebe sich sein nunmehriges [steuerliches] Wohlverhalten. Er habe auch den Schaden gleich gutgemacht. Er verweise auch auf seine persönlichen Umstände und dabei insbesondere auf die Erkrankung seiner Gattin, die er betreue. Deren Erkrankung belaste ihn sehr.

Alle diese mildernden Umstände sollten bei einer Ausmessung einer Strafe zu seinen Gunsten berücksichtigt werden; diese könne daher nur äußerst milde ausfallen.

Zur Entscheidung wurde erwogen:

1. Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG haben die Finanzstrafbehörden - 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. Blieben Zweifel bestehen, wären diese somit zugunsten des Beschuldigten beachtlich.

2. Gemäß § 119 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) haben Unternehmer bzw. Abgabepflichtige (hier: der Beschuldigte A) 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 es ein solcher Umstand, dass A im Jahre 2012 die verfahrensgegenständlichen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bezogen hatte.

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: A) 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.C für die mit Kaufverträgen in den Monaten April bis Juni 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 war A noch nicht verpflichtet, gemäß § 30b Abs. 4 EStG 1988 besondere Vorauszahlungen an Einkommensteuer in Höhe von 25 % der Bemessungsgrundlage (also eine Gesamtsumme von € 46.003,55, siehe Veranlagungsakt, Beschwerdevorbringen, konkret die auf Seite 2 dargestellte Berechnung) bis jeweils zum 15. des zweitfolgenden Monats nach dem Monat des Zuflusses des Kaufpreises zu entrichten. Völlig zu Recht ist daher auch eine diesbezügliche Belehrung in den Kaufverträgen - wie vom Spruchsenat festgestellt - unterblieben.

5. Wohl aber ist A verpflichtet gewesen, eine entsprechende Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2012 bei der zuständigen Abgabenbehörde bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist, somit bis zum Ablauf des 30. Juni 2013, einzureichen, in welcher er die gegenständlichen Grundstücksveräußerungen bzw. seine daraus erzielten Einkünfte offenzulegen gehabt hätte, - was aber nicht geschehen ist. Das Finanzamt Graz-Umgebung vermochte daher infolge Unkenntnis vom entstandenen Abgabenanspruch die Einkommensteuer in Höhe von € 45.831,00 nicht bis zum Ablauf dieser Erklärungsfrist festzusetzen.

6. Gemäß § 33 Abs. 1 iVm Abs. 3 lit. a Variante 2 FinStrG macht sich derjenige einer Abgabenhinterziehung schuldig, der zumindest bedingt vorsätzlich unter Verletzung bspw. der oben dargestellten abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt, indem er den abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt weder in einer Einkommensteuererklärung offengelegt noch anderweitig der zuständigen Abgabenbehörde bekanntgibt, weshalb diese infolge Unkenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruches die bescheidmäßig festzusetzende Abgabe (hier die Einkommensteuer betreffend A für das Veranlagungsjahr 2012) nicht bis zum Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (hier bis zum Ablauf des 30. Juni 2013) festzusetzen vermag.

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.

Details zur Abgabenverkürzung und / oder zu deren konkrete Höhe müssen dem Finanzstraftäter zur Verwirklichung des Tatbildes bspw. einer Abgabenhinterziehung nicht verständlich oder bekannt sein. Es genügt ein Ernstlich-für-möglich-Halten und sich damit Abfinden dergestalt, dass sich sein solcherart manifestiertes deliktisches Wollen auf eine Vermeidung der Vorschreibung der sich aus einem bestimmten Lebenssachverhalt ergebenden, ernstlich für möglich gehaltenen Abgabenschuld im Höchstausmaß richtet.

7. Im gegenständlichen Fall hat der die Verträge errichtende Rechtsanwalt Dr.C völlig korrekt gehandelt und im Bewusstsein, dass im Zusammenhang mit den verfahrensgegenständlichen Grundstückstransaktionen durch die von den Verkäufern erzielten sonstigen Einkünfte einen Abgabenanspruch des Fiskus entstehen wird, welcher von den Verkäufern zu begleichen sein wird, diesen geraten, einen Steuerberater aufzusuchen (Zeugenaussagen Dr.C und B {"Dr.C hat uns damals gesagt, wir müssen uns selber einen Steuerberater suchen."}, Spruchsenatsakt Bl. 88 verso f). Ihm war verständlich, dass dieser für seine Mandanten einzuschreiten hätte, weil er selbst die diesbezügliche Immobilienertragsteuer nicht berechnet und abgeführt hatte. Es ist nur lebensnah, dass er seinen Klienten auch erklärt hat, warum sie einen Steuerberater aufzusuchen hatten, nämlich deswegen, damit dieser die erforderlichen Veranlassungen treffen würde, womit die Abgaben berechnet und dem Finanzamt gegenüber offengelegt werden, woraufhin in letzter Konsequenz natürlich von den Verkäufern diese auch entrichtet werden müssten. Bei seiner Anleitung wurde der Anwalt auch durch den Geschäftsführer der Bauträgerin unterstützt, welcher allen

Verkäufern gerade eben wegen der anfallenden Immobilienertragsteuer eine bestimmte Steuerberatungskanzlei empfohlen hatte (Aussage Dr.C, Spruchsenatsakt Bl. 89).

A hatte es zumal aufgrund dieser Beratung ernstlich für möglich gehalten, dass er aufgrund seiner Grundstücksverkäufe eine Steuer schulden würde und den Sachverhalt dem Finanzamt auf geeignete Weise offenzulegen hätte, sich aber entschieden, wenn es nur irgendwie ginge, diese Steuerbelastung zu vermeiden, auch wenn er damit seine abgabenrechtlichen Verpflichtungen verletzen würde. Er hat daher keinen Steuerberater aufgesucht und hat von sich aus vorerst auch nicht diesbezüglich beim Finanzamt vorgesprochen. Er hat auch nicht wie betreffend die Veranlagungsjahre bis einschließlich 2010 eine Einkommensteuererklärung der Abgabenbehörde übermittelt, in welcher er etwa seine Einkünfte aus den privaten Grundstückstransaktionen offengelegt hätte. Er hat sich tatsächlich vielmehr vollständig passiv verhalten in der Hoffnung, dass solcherart eine Abgabenvorschreibung unterbliebe - was ja auch zumindest vorerst tatsächlich eingetreten ist, weil das zuständige Finanzamt Graz-Umgebung in Unkenntnis von der Entstehung des Einkommensteueranspruches aus seinen Grundstücksverkäufen geblieben war.

Wollte er solcherart die Dienste eines Steuerberaters zur Berechnung der Steuer und Erstellung einer Abgabenerklärung gar nicht in Anspruch nehmen (weil er ja keine Steuererklärung einreichen wollte), musste ihm irgend ein Vorwand einfallen, welches sein Desinteresse und sein Fernbleiben von der Steuerberatungskanzlei erklären würde. Dieser Vorwand war auch rasch gefunden: Er werde ohnehin "pauschaliert". Aus einer solchen Erklärung im Jahre 2012 gegenüber dem andrängenden Rechtsanwalt Dr.C könnte vermutet werden, dass er dem Anwalt zu verstehen geben wollte, er nehme ohnehin eine steuerliche Beratung in Anspruch, bei welcher seine Einkommensteuererklärung für 2012 erstellt werde. Möglicherweise hätte er auch seine Überzeugung zu Ausdruck gebracht, dass diese Erlöse aus den Grundstückstransaktionen in seinen pauschal zu berechnenden Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft miterfasst wären, weshalb etwa nichts Zusätzliches zu veranlassen wäre. Solche Überlegungen sind jedoch obsolet, weil die Erklärung gegenüber dem Anwalt ohnehin nicht der Wahrheit entsprochen hatte: Tatsächlich hatte er ja bereits 2011 anlässlich seiner Pensionierung auch seinen landwirtschaftlichen Betrieb als Nebenerwerbsbauer eingestellt und die Grundstücke, welche zuvor Basis für eine pauschalierte Berechnung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft gewesen waren, verpachtet.

A hat daher tatsächlich eine Hinterziehung der aus seinen Grundstücksverkäufen für das Veranlagungsjahr 2012 geschuldeten Einkommensteuer in Höhe von € 45.831,00 im Sinne des § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

8. 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 Einkommensteuer 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 Höchstausmaßes 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.

Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 FinStrG werden gemäß § 33 Abs. 5 FinStrG mit Geldstrafen bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrages geahndet. Der vom Gesetzgeber im gegenständlichen Fall angedrohte Strafraum, innerhalb dessen die Geldstrafe auszumessen ist, beträgt daher € 91.662,00.

Läge ein durchschnittliches Verschulden vor, hielten sich die Erschwerungs- und Milderungsgründe die Waage und bestünden ebenso beim Beschuldigten durchschnittliche persönliche und wirtschaftliche Verhältnisse, wäre somit eine Geldstrafe von gerundet € 46.000,00 vorzuschreiben.

Erschwerende Umstände bestehen nicht, wohl aber sind als mildernd zu bedenken die finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit des Beschuldigten, seine nunmehr vor dem Bundesfinanzgericht gezeigte Schuldeinsicht, die erfolgte Schadensgutmachung, sowie der Umstand, dass seit Begehung der Finanzstraftat ein längerer Zeitraum verstrichen ist, in welchem sich der Beschuldigte laut Aktenlage in steuerlicher Hinsicht wohlverhalten hat.

Diesen bedeutenden mildernden Umständen steht aber auch entgegen, dass die auszusprechende Strafe ein bestimmtes Ausmaß erreichen muss, damit bei Bekanntwerden der Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes andere Personen in der Lage des Finanzstraftäters von der Begehung ähnlicher Finanzvergehen abgehalten werden..

In Abwägung dieser Aspekte kann der genannte Ausgangswert auf € 25.000,00 verringert werden.

Bedenkt man noch zusätzlich die besondere Sorgepflicht, die A für seine Ehegattin aufgetragen ist, und seine Einkommens- und Vermögenslage, wie von ihm dargelegt, ist in gesamthafter Abwägung mit einer Geldstrafe von lediglich € 14.000,00, das sind lediglich 15,27 % des Strafraumes, das Auslangen zu finden.

Gleiches gilt auch für die Bemessung der Ersatzfreiheitsstrafe, wobei hier jedoch eine Bedachtnahme auf die Einkommens- und Vermögenslage des Beschuldigten unterbleibt.

Der Vorschreibung der pauschalen Verfahrenskosten gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle, wonach ein Kostenersatz im Ausmaß von 10 % der Geldstrafe, maximal aber ein Betrag von € 500,00, zu leisten ist.

Zahlungsaufforderung:

Die Geldstrafe und die Kosten des Finanzstrafverfahrens sind gemäß § 171 Abs. 1 und § 185 Abs. 4 FinStrG binnen eines Monats nach Rechtskraft dieser Entscheidung (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, soweit nicht allenfalls gemeinnützige Leistungen zu erbringen wären. 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 21. November 2018