

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Finanzstrafsache gegen Bf., AdresseBf., wegen des Finanzvergehens der versuchten Abgabenverkürzung gemäß § 33 Abs.1 iVm § 13 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 22.1.2015 gegen den Bescheid des Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart als Finanzstrafbehörde vom 16.1.2015, Strafnummer 001 betreffend die Verwarnung gemäß § 25 Abs 1 FinStrG zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

Mit Bescheid vom 16. Jänner 2015, StrNr. 001, hat das Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart als Finanzstrafbehörde den Beschwerdeführer Bf. (=Bf.) nach § 33 Abs. 1 iVm § 13 FinstrG für schuldig erkannt, weil er vorsätzlich als Abgabepflichtiger im Bereich des Finanzamtes Bruck Eisenstadt Oberwart unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Abgabenerklärungen für 2012 eine Verkürzung an bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben und zwar an ESt 2012 iHv € 3.199 zu bewirken versucht und dadurch ein Finanzvergehen nach § 13/33/1 FinStrG begangen habe.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 25 Abs 1 FinStrG eine Verwarnung ausgesprochen.

Gegen die Verwarnung richtet sich die fristgerechte Beschwerde des Beschuldigten vom 22. Jänner 2015, in der ausgeführt wird, das Finanzvergehen sei von der Finanzbehörde als geringfügig bewertet worden und hätte die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen. Der Bf. sei im Glauben gewesen, rechtmäßig gehandelt zu haben, habe auf die Ausstellung des ESt-Bescheides gewartet und diesen sofort nach Zustellung bezahlt (und zwar lange vor Verständigung über die Einleitung einer Vorerhebung!). Das Erfordernis einer Vorauszahlung der ImmoEST sei ihm zum damaligen Zeitpunkt nicht bewusst gewesen. Speziell in Verbindung mit der notariellen Abwicklung des Grundstückverkaufes sei er sich sicher gewesen, korrekt zu handeln. Die Sachlage sei damals - kurz nach Einführung der ImmoEST - auch

sehr ungewöhnlich gewesen, da normalerweise sämtliche Gebühren und Abgaben im Zusammenhang mit Grundstücksverkäufen per Bescheid vorgeschrieben bzw. vom Parteienvertreter eingehoben worden seien. Von dieser Vorgangsweise sei er ausgegangen. Der Irrtum bei der Zahlung der ImmoEST könne nicht (weder vorsätzlich noch fahrlässig) wiederholt werden, da die gesetzliche Lage bereits geändert worden und diese Steuer nunmehr direkt vom Parteienvertreter zu bemessen und abzuführen sei. Eine Verwarnung aus Gründen der Spezialprävention sei daher nicht gerechtfertigt, da keine Wiederholungsmöglichkeit gegeben sei. Eine allgemeine Verwarnung hinsichtlich sämtlicher jemals in Zukunft zu leistender Steuern sei aus seiner Sicht ungerechtfertigt und aufgrund seines bisherigen untadeligen Verhaltens als Steuerzahler nicht angebracht.

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

Laut aktenkundigem, notariell beglaubigten Kaufvertrag vom 13.11.2012 hat der Bf. die ihm gehörende Liegenschaft Einlagezahl 1\*\*\* um den Kaufpreis von € 110.000 verkauft.

§ 5 Allgemeines Punkt 4) des Kaufvertrages lautet:

*"Der Verkäufer erklärt betreffend der Immobilienertragsteuer § 30ff des Einkommensteuergesetzes 1988 durch den Vertragserrichter belehrt worden zu sein. Der Verkäufer nimmt insbesondere zur Kenntnis, dass eine allfällige Immobilienertragsteuer vom Steuerpflichtigen in die Einkommensteuererklärung des Jahres 2012 aufgenommen und versteuert werden muss, sofern kein Befreiungstatbestand vorliegt.*

*Im Falle der Selbstbemessung der Immobilienertragsteuer durch den Vertragserrichter erklären die Vertragsparteien die Richtigkeit und Vollständigkeit der in diesem Vertrag festgehaltenen Angaben insbesondere hinsichtlich des Kaufpreises."*

Unbestritten ist, dass der Bf. die Immobilienertragsteuer im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung nicht angeführt hat.

*Gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt.*

*Gemäß § 13 Abs. 2 FinStrG ist die Tat versucht, sobald der Täter seinen Entschluß, sie auszuführen oder einen anderen dazu zu bestimmen (§ 11), durch eine der Ausführung unmittelbar vorangehende Handlung betätigt*

*Gemäß § 8 Abs. 1 FinStrG handelt vorsätzlich, wer 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.*

*Gemäß § 25 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde von der Einleitung oder von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens abzusehen, wenn das Verschulden des Täters geringfügig ist und die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat. Sie hat jedoch dem Täter mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, wenn dies geboten ist, um ihn von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.*

*Gemäß § 161 Abs 3 1. Satz FinStrG ist eine Änderung des angefochtenen Erkenntnisses zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten nur bei Anfechtung durch den Amtsbeauftragten zulässig.*

Die Finanzstrafbehörde hat mit dem angefochtenen Bescheid festgestellt, dass der Bf. durch sein Verhalten das Finanzvergehen der vorsätzlichen Verkürzung von Einkommensteuer im Versuchsstadium nach § 13/33/1 FinStrG begangen hat. Begründend führte die Finanzstrafbehörde aus, das Verschulden des Bf. sei geringfügig und hätte die Tat keine oder lediglich unbedeutende Folge nach sich gezogen, sodass von der Verhängung einer Strafe abgesehen werde. Die Erteilung einer Verwarnung sei jedoch geboten, um den Täter von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Die Verwarnung ist ihrer rechtlichen Natur nach ebenso eine Verwaltungsstrafe wie die Freiheits- oder die Geldstrafe. Ein Bescheid, mit dem eine Verwarnung ausgesprochen wird, unterliegt daher denselben Vorschriften wie sonstige Straferkenntnisse. Da es sich im gegenständlichen Fall um eine monokratische Entscheidung der Erstbehörde handelt, ist lediglich der Beschuldigte beschwerdeberechtigt, womit diese Entscheidung dem "Verböserungsverbot" unterliegt (Verbot der reformatio in peius; § 161 Abs 3 Satz 1 FinStrG).

Das Verbot der reformatio in peius besagt, dass niemand durch ein von ihm selbst oder zu seinen Gunsten ergriffenes Rechtsmittel seine Lage verschlechtern (VwGH 26.11.2002, 99/15/0154) kann. Nach dieser der Strafprozessordnung nachgebildeten Vorschrift wird die auch im Finanzstrafverfahren grundsätzlich bestehende Möglichkeit der Abänderung der erstinstanzlichen Entscheidung zum Nachteil des Beschuldigten dahin eingeschränkt, dass die Entscheidung der II. Instanz nur über Anfechtung des Amtsbeauftragten zum Nachteil des Beschuldigten abgeändert werden darf. Eine solche Abänderung ist also ausgeschlossen, wenn das Rechtsmittel allein vom Beschuldigten eingelegt wurde (VwGH 26.11.2002, 99/15/0154).

Durch das Verschlimmerungsverbot ist die Rechtsmittelinstanz aber nicht gehindert, sie ist vielmehr verpflichtet, sich mit Angelegenheiten in gleicher Weise wie die Strafbehörde erster Instanz zu befassen, dh sie hat die Angelegenheit sowohl in der Frage des rechtlich maßgebenden Sachverhaltes als auch in der Frage der maßgebenden rechtlichen Erwägungen einer neuerlichen selbständigen Prüfung zu unterziehen und auf Grund des Ergebnisses dieser Prüfung ihre Entscheidung zu fällen. Die Rechtsmittelinstanz darf jedoch zufolge des Verbotes einer "Verböserung" die Strafe nicht erhöhen und die Straftat nicht strenger qualifizieren als die erste Instanz (VwGH 23.2.1967, 269/66).

Insoweit ist also das Bundesfinanzgericht an die Feststellung der Finanzstrafbehörde, dass das Verschulden des Bf. geringfügig ist und die Tat keine oder lediglich unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat, gebunden und kann daher keine höhere Strafe als eine Verwarnung aussprechen bzw. obliegt es ihr festzustellen, ob die Verwarnung zu recht oder zu unrecht ausgesprochen wurde. Daher bleibt dem

Bundesfinanzgericht die Lösung der Frage über, ob es geboten ist, den Bf. mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, um ihn vor weiteren Finanzvergehen abzuhalten

Nach der Textierung des § 25 FinStrG müssen zwei Voraussetzungen gegeben sein, damit die Behörde berechtigt ist, von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens abzusehen. Das Verschulden des Täters muss geringfügig sein und die Tat darf keine oder lediglich unbedeutende Folge nach sich gezogen haben. Erst wenn diese beiden Voraussetzungen vorliegen, ist zu prüfen, ob es geboten ist eine Verwarnung zu erteilen, um den Täter von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Zur Frage des Verschuldens des Bf. ist festzustellen:

Die Geringfügigkeit des Verschuldens kann nicht nur bei Fahrlässigkeit sondern auch bei Vorsatz gegeben sein (VwGH 5.9.1986, 86/18/0167). Bei der Prüfung des Grades des Verschuldens ist daher zu untersuchen, ob besondere Umstände, die einem Rechtfertigungsgrund oder Schuldausschließungsgrund nahe kommen - vorliegen und ob dem Verdächtigen/Beschuldigten auf Grund seiner Kenntnisse und Fähigkeiten, seines Alters, seiner Vorbildung usw. die genaue Beachtung der gesetzlichen Bestimmungen zugemutet werden konnte (VwGH 15.12.1993, 92/13/0218).

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist davon auszugehen, dass eine erwachsene qualifiziert tätige und dementsprechend vernunftbegabte Person einen von ihm als Verkäufer abgeschlossenen und unterfertigten Kaufvertrag über eine Liegenschaft von nicht unbedeutendem Wert aufmerksam durchliest, ehe er ihn unterfertigt.

Ausdrücklich wird unter "*§ 5 Allgemeines, Punkt 4*)" des Kaufvertrages darauf Bezug genommen, "*... dass eine allfällige Immobilienertragsteuer vom Steuerpflichtigen in die Einkommensteuererklärung des Jahres 2012 aufgenommen und versteuert werden muss ...*". Diesbezüglich kann den Bf. daher auch nicht der Einwand, speziell in Verbindung mit der notariellen Abwicklung des Grundstückverkaufes sei er sich sicher gewesen, korrekt zu handeln, exkulpiert. Hat er doch laut Aktenlage bereits in der Rechtfertigung vom 5.2.2014 selbst ausgeführt und ist dies auch dem Kaufvertrag zu entnehmen, dass ihn der Notar M im Zuge der Vertragsunterzeichnung aufmerksam gemacht hat, dass diese neue Steuer (ImmoEST) anfallen werde.

Der Bf. hat demzufolge auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes zumindest mit bedingtem Vorsatz unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht infolge Nichtangabe der Immobilienertragsteuer im Jahresausgleich eine Verkürzung von Einkommensteuer 2012 zu bewirken versucht, wodurch er das Finanzvergehen der Abgabenverkürzung nach § 33 Abs 1 iVm § 13 FinStrG begangen hat.

Dennoch ist unter Bedachtnahme auf das wesentliche Vorbringen des Bf. in der Rechtfertigung anlässlich der Einleitung des Finanzstrafverfahrens bzw. im Einspruch gegen die Strafverfügung sowie in der vorliegenden Beschwerde, es sei ihm das Erfordernis einer Vorauszahlung der Immobilienertragsteuer zum damaligen Zeitpunkt nicht bewusst gewesen bzw. sei er davon ausgegangen, dass die Immobilienertragsteuer

wie sämtliche andere Vorgänge im Zusammenhang mit der Veräußerung der Immobilie per Bescheid von der Behörde vorgeschrieben würde - trotz ausdrücklichem Hinweis im Kaufvertrag, die Immobilienertragsteuer sei in der Steuererklärung des Verkäufers aufzunehmen - auch nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im Hinblick auf die seinerzeit mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 neu eingeführte ImmoEst aus der Veräußerung von Grundstücken von einem geringfügigen Verschulden auszugehen.

Hinsichtlich der Bewertung unbedeutender Folgen darf zunächst auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes verwiesen werden, wobei die Rechtsprechung im Finanzstrafgesetz primär auf den Verkürzungserfolg abstellt. Ob die Folgen geringfügig sind, ist bei der Abgabenverkürzung vor allem nach der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages zu beurteilen.

In diesem Zusammenhang hat der VwGH ausgesprochen, dass angesichts von Verkürzungsbeträgen iHv S 26.021 (=€ 1.891 VwGH 27.9.1990, 89/16/0046), S 32.000 (=€ 2.325 VwGH 16.2.1994, 91/13/0210), S 23.000 (=€ 1.671 VwGH 26.11.1998, 98/16/0199) von unbedeutenden Folgen keine Rede sein kann. Bei Berücksichtigung des strafbestimmenden Wertbetrages im gegenständlichen Fall von € 3.199 (=S 44.019) kann demnach - auch inflationsbereinigt - nicht von unbedeutenden Folgen gesprochen werden.

Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes hat der Bf. durch sein Verhalten gezeigt, dass er der Erfüllung und Beachtung der ihm vom Gesetz obliegenden Offen- und Wahrheitspflicht bei der Einbringung der Steuererklärung zu wenig Bedeutung zumisst, weshalb die Erteilung - zumindest - einer Verwarnung unabdingbar erscheint, damit der Bf. nicht den Eindruck gewinnt, dass ein solches rechtswidriges Verhalten von der Finanzstrafbehörde toleriert werde, was ihn verleiten könnte, ähnliche Finanzvergehen weiterhin zu praktizieren (zu versuchen).

Im Hinblick auf den o.a. nicht unbedeutenden strafbestimmenden Wertbetrag wäre tatsächlich eine Verurteilung wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens zu verhängen gewesen, sodass nach Überzeugung des Bundesfinanzgerichtes es jedenfalls geboten erscheint, dem Bf. mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen. Dieser wird daher explizit darauf aufmerksam gemacht, dass er nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes überaus milde bestraft wurde.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

### **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.

Wien, am 3. Mai 2017