



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Finanzstrafsenat 1

GZ. FSRV/0163-W/07

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch das Mitglied des Finanzstrafsenates 1, JG, in der Finanzstrafsache gegen Herrn EK, vertreten durch Herrn TK, wegen des Finanzvergehens der fahrlässigen Abgabenverkürzung gemäß § 34 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufung des Beschuldigten vom 25. September 2007 gegen das Erkenntnis des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern Wien als Finanzstrafbehörde erster Instanz vom 27. August 2007, StrNr. 1,

zu Recht erkannt:

Der Berufung wird stattgegeben, das angefochtene Erkenntnis aufgehoben und das wegen des Finanzvergehen der fahrlässigen Abgabenverkürzung nach § 34 Abs. 1 FinStrG geführte Finanzstrafverfahren gemäß §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

### **Entscheidungsgründe**

Mit Erkenntnis vom 27. August 2007, StrNr. 1, hat das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern Wien als Finanzstrafbehörde erster Instanz den Berufungswerber (Bw) nach § 34 Abs. 1 FinStrG für schuldig erkannt, weil er fahrlässig als vertretungsbefugter und zeichnungsberechtigter persönlich haftender Gesellschafter der anzeige- und abgabepflichtigen Verkäuferfirmen (Q-KEG und D-KEG) durch Unterzeichnung des Kaufvertrages vom 23. Juni 2003 mit der A-GmbH betreffend die Veräußerung von Anteilen an der Liegenschaft EZ x, dem eindeutig zu entnehmen ist (Pkt. IX., dritter Absatz), dass die

Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer von einer zu geringen Gegenleistung (nämlich nur von dem im o. a. Kaufvertrag ausgewiesenen Kaufpreis von € 375.000,00, obwohl dem Bw bekannt war, dass für die Veräußerung der Liegenschaftsanteile eine weitere Gegenleistung im Sinne der § 4 und 5 GrEStG (€ 248.000,00) vereinbart worden war) vorgenommen werden sollte (Der Bw hat dem mit der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer beauftragten Notar SK auch nicht mitgeteilt, dass die weitere o. a. Gegenleistung vereinbart worden war und innerhalb der gesetzlichen Anzeigefrist diese weitere Gegenleistung auch nicht gegenüber dem Finanzamt offen gelegt. In der Folge wurde der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer auch nur der Kaufpreis laut Kaufvertrag zu Grunde gelegt und auch nur die vom Kaufpreis laut o. a. Kaufvertrag selbstberechnete Grunderwerbsteuer innerhalb der gesetzlichen Frist abgeführt.), zur Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, durch die eine Grunderwerbsteuerverkürzung in Höhe von € 8.680,00 (3,5 % von € 248.000,00) bewirkt wurde, beigetragen habe.

Aus diesem Grund wurde über ihn gemäß § 34 Abs. 4 FinStrG eine Geldstrafe in der Höhe von € 2.100,00 verhängt und für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe gemäß § 20 FinStrG eine Ersatzfreiheitsstrafe von 14 Tagen ausgesprochen.

Die Kosten des Strafverfahrens wurden gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG pauschal mit € 210,00 bestimmt.

Gegen dieses Erkenntnis richtet sich die fristgerechte Berufung des Beschuldigten vom 25. September 2007, wobei inhaltliche Rechtswidrigkeit und die Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend gemacht wird. Dazu wird Folgendes ausgeführt:

Die Finanzstrafbehörde 1. Instanz nehme an, dass der Bw die „weitere Gegenleistung“ von € 248.000,00 gegenüber dem in die Vertragsabwicklung eingebundenen Notar verschwiegen haben soll.

Zu dieser Annahme und dem daraus resultierenden Schuldspruch seien zwei wesentliche Punkte anzumerken:

- Die - soweit ersichtlich in freier Beweiswürdigung getroffene - Annahme des Verschweigens der Gegenleistung sei bereits durch die aktenkundigen Unterlagen widerlegt. Schließlich sei der Finanzstrafbehörde das Schreiben der Bank A vom 24. Juni 2003 bekannt, das auf den gegenständlichen Betrag von € 248.000,00 Bezug nehme und eben per Telefax auch an den Notar übermittelt worden sei (vgl. den expliziten Vermerk „Faxkopie an Treuhänder K zu Hd. Hr. B“). Mit diesem Schreiben habe die Bank A bestätigt, dass sie den Betrag von

€ 248.000,00 nach der Grundbuchseintragung auf das Konto der Verkäuferin überweisen werde.

Die nunmehr von der Finanzstrafbehörde getroffene Annahme, dass der Treuhänder keinerlei Kenntnis von diesem Betrag gehabt haben soll, sei mit den Erfahrungen des täglichen wirtschaftlichen Lebens nicht in Einklang zu bringen. Schließlich übernehme ein führendes österreichisches Kreditinstitut wie die Bank A eine derartige Verpflichtung nicht auf „gut Glück ins Blaue“; eine Bestätigung über eine Verpflichtung zur Zahlung eines so beträchtlichen Betrages werde von einer derart renommierten Bank im Wirtschaftsleben vielmehr erst nach entsprechenden Verhandlungen, vorheriger Korrespondenz und nach genauem Studium von Verträgen und sonstigem Schriftverkehr ausgestellt.

Ein zweifelsfreier Beweis darüber, dass der Notar keinerlei Kenntnis von dem weiteren Kaufpreis von € 248.000,00 gehabt habe, wurde von der Finanzstrafbehörde somit nicht erbracht (die anders lautende Angabe jenes Notars, dessen Substitut den gegenständlichen Fall abgewickelt habe, müsse angesichts des belegmäßigen Nachweises wohl als Schutzbehauptung eingestuft werden). Bleiben aber „Zweifel bestehen“, so dürfe eine Tatsache nach ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung „nicht zum Nachteil des Beschuldigten ... als erwiesen angenommen werden“ (98 Abs. 3 FinStrG).

- Selbst wenn die - offenkundig unrichtige - Annahme der Finanzstrafbehörde zutreffen sollte, dass der Notar tatsächlich keine Kenntnis von dem weiteren Kaufpreis von € 248.000,00 gehabt habe, könne aus diesem Umstand dennoch kein strafbares Verhalten unseres Mandanten als gegeben angenommen werden. Strafbar sei nämlich nur, wer schuldhaft handelt (§ 6 Abs. 1 FinStrG).

Für die Annahme eines schuldhaften Verhaltens könne im konkreten Fall aber keinesfalls ausreichend sein, dass dem Notar das Schreiben der Bank A tatsächlich nicht zugegangen sei. Für eine derartige Annahme müsste vielmehr zusätzlich der Beweis erbracht werden, dass der Bw von diesem Umstand auch in Kenntnis gewesen wäre. Dieser Aspekt sei von der Finanzstrafbehörde aber ganz offenkundig nicht einmal ansatzweise angedacht und dementsprechend von ihr auch keinerlei diesbezügliche Beweisführung erbracht worden.

Habe aber der Bw davon ausgehen können, dass der mit der Selbstberechnung beauftragte Notar in Kenntnis auch von dem Betrag von € 248.000,00 gewesen war, würde ihm nur im Falle eines Auswahl- oder Überwachungsverschulden fahrlässiges Verhalten vorgeworfen werden können. Bei öffentlich für die übertragene Tätigkeit bestellten oder geprüften Personen (wie Rechtsanwälten, Wirtschaftstreuhändern oder eben Notaren) könne aber von

einem Auswahlverschulden nicht die Rede sein (Leitner, Finanzstrafrecht 48 mit Verweis auf Eichinger, FJ 1973, 25). Eine Verpflichtung eines Abgabepflichtigen, die Tätigkeit eines - zudem gar nicht von ihm, sondern vom Käufer (!) beauftragten - Notars zu kontrollieren, sei in der österreichischen Rechtsordnung nirgends normiert (vgl. auch zu dem die Sorgfaltsanforderung einschränkenden sog „Vertrauensgrundsatz“ Leitner, aaO, 43).

Zusammenfassend werde noch einmal auf die in der Stellungnahme vom 26. Juni 2007 getätigten Ausführungen verwiesen: Die Abgabenbehörde sei bereits vor Abschluss der beiden gegenständlichen Verträge von der geplanten Gestaltung und den hierbei vertretenen Rechtsansichten in Kenntnis gesetzt worden; dem Bw sei bereits vor Vertragsabschluss durch die Betriebsprüfung bekannt gegeben worden, dass die beiden gesonderten Verträge und die damit in Zusammenhang stehenden Abrechnungen seitens der Abgabenbehörde auch hinsichtlich der grunderwerbsteuerlichen Aspekte gewürdigt werden würden. Für den Bw sei es daher schon deshalb undenkbar und faktisch unmöglich, durch diese Verrechnung einen Beitrag zu einer Abgabenhinterziehung leisten zu können (tatsächlich bleibe es unerklärlich, wie ernsthaft angenommen werden könne, dass der Bw in einer derartigen Situation einen Beitrag zu einer Hinterziehung einer von ihm gar nicht geschuldeten Abgabe in Kauf nehmen habe wollen).

In dieser besonderen Situation habe der Bw vielmehr durch eine entsprechende vertragliche Vereinbarung sichergestellt, dass die Berechnung der Grunderwerbsteuer durch einen Notar erfolgen werde. Diesem sei sowohl der Kaufpreis für die im Eigentum der Verkäuferinnen (Q-KEG und D-KEG) stehenden Liegenschaftsanteile als auch der Kaufpreis für die von der ARGE G auf deren Rechnung erbrachten Baukosten und somit die gesamte Gegenleistung bekannt gegeben worden. Angesichts dieses Sachverhaltes und dieser Gebarung könne dem Bw daher keinesfalls eine wie auch immer geartete Sorgfaltsverletzung vorgeworfen werden.

Schließlich dürften die Sorgfaltsanforderungen nicht übertrieben werden. Nicht schon die Verletzung bloßer Sorgfaltsmöglichkeiten, sondern erst die Verletzung solcher Sorgfaltspflichten, „die die Rechtsordnung nach den gesamten Umständen des Falles vernünftigerweise auferlegen darf, mache das Wesen einer Sorgfaltswidrigkeit aus“ (Jeschek, zitiert in Leitner, aaO, 42).

Im Hinblick auf den dennoch erhobenen Schuldvorwurf der Finanzstrafbehörde werde abschließend auch auf den Erlass des BMF vom 8.9.1970, 210.668-8a170 (zitiert bei Dorazil/Harbich, FinStrG, 17. Lfg, § 6 Anm. 5) verwiesen, wonach bei der Abgrenzung von schuldfreiem und schuldhaften Verhalten „nicht engherzig“ vorzugehen sei.

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

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

*Gemäß § 8 Abs. 2 FinStrG handelt fahrlässig, wer die Sorgfalt außer acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet ist und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt ist und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einen gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will.*

*Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegen Kaufverträge, die sich auf inländische Grundstücke beziehen, der Grunderwerbsteuer.*

*Gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG 1987 ist die Steuer vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.*

*Gemäß § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.*

Der Begriff der Gegenleistung ist ein dem Grunderwerbsteuerrecht eigentümlicher Begriff, der über den bürgerlich-rechtlichen Begriff der Gegenleistung hinausgeht. Was Gegenleistung ist, wird im § 5 GrEStG nicht erschöpfend aufgezählt; jede nur denkbare Leistung, die für den Erwerb des Grundstückes vom Erwerber versprochen wird, ist Teil der Bemessungsgrundlage (VwGH 15. April 1993, 93/16/0056).

Zur Gegenleistung gehört jede Leistung, die der Erwerber als Entgelt für den Erwerb des Grundstückes gewährt oder die der Veräußerer als Entgelt für die Veräußerung des Grundstückes empfängt.

Gegenleistung im Sinne des § 5 Abs. 1 Z 1 GrEStG ist somit die Summe dessen, was der Käufer an wirtschaftlichen Werten dagegen zu leisten verspricht, damit er das Grundstück erhält (Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, 3. Teil Grunderwerbsteuergesetz, Rz 4 und 6 zu § 5, mit der dort angeführten hg. Rechtsprechung, VwGH 23.2.2006, 2005/16/0276).

*Gemäß § 9 GrEStG 1987 sind Steuerschuldner 1. beim Erwerb kraft Gesetzes der bisherige Eigentümer und der Erwerber, 2. beim Enteignungsverfahren und beim Zuschlag im Zwangsversteigerungsverfahren der Erwerber, 3. a) bei der Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft derjenige, in dessen Hand die Anteile vereinigt werden, b) bei der Vereinigung aller Anteile einer Gesellschaft in der Hand von herrschenden und abhängigen Unternehmen die Beteiligten, 4. bei allen übrigen Erwerbsvorgängen die am Erwerbsvorgang beteiligten Personen.*

*Gemäß § 10 Abs. 1, 1. Satz GrEStG 1987 ist über Erwerbsvorgänge, die diesem Bundesgesetz unterliegen, bis zum 15. Tag des auf den Kalendermonat, in dem die Steuerschuld entstanden ist, zweitfolgenden Monats beim Finanzamt eine Abgabenerklärung vorzulegen. Gemäß § 10 Abs. 2 GrEStG sind zur Vorlage der Abgabenerklärung [unter anderem] die in § 9 GrEStG 1987 genannten Personen zur ungeteilten Hand verpflichtet.*

Die eingebrachte Abgabenerklärung soll die Behörde so vollständig über den Erwerbsvorgang informieren, dass aufgrund derselben die dem tatsächlichen Vorgang entsprechende Steuer erhoben werden kann. Die im § 10 GrEStG 1987 festgelegte Verpflichtung wird dann verletzt, wenn eine vorsätzlich oder fahrlässig unrichtige oder unvollständige Darstellung des Erwerbsvorganges gegeben wird.

Laut Kaufvertrag vom 23. Juni 2003 hat die Fa. A-GmbH von der Fa. Q-KEG und der Fa. D-KEG zu einem Kaufpreis von € 375.000,00 Anteile an der Liegenschaft EZ x erworben.

Laut Aussage des Geschäftsführers der Käuferfirma, AM, habe die A-GmbH von der Vermittlerfirma V-GmbH ein Anbot betreffend den Erwerb der o. a. Liegenschaft erhalten, wobei eine AB-GmbH, angeführt werde. Von der Vermittlerfirma sei er auch informiert worden, dass im Kaufvertrag als Kaufpreis der Betrag von € 310.000,00 aufscheinen und über den weiteren Betrag von € 280.000,00 + USt eine Rechnung ausgestellt werden würde. Das Angebot sei am 19. Mai 2003 seitens der A-GmbH angenommen worden. Weiters seien Herr AM und seine Gattin vom Bw darüber informiert worden, dass im Kaufvertrag in Abänderung der o. a. Vereinbarung ein Kaufpreis von € 375.000,00 und in der Rechnung ein Bruttorechnungsbetrag von € 248.000,00 aufscheinen würden. Weshalb die Abänderungen vorgenommen werden sollten, sei AM und seiner Gattin nicht mitgeteilt worden, jedenfalls könnte die A-GmbH nur unter diesen Bedingungen erwerben. Der Kaufvertrag wurde schließlich entsprechend der abgeänderten Vereinbarung am 23. Juni 2003 unterzeichnet und am 26. Juni 2003 von der AA an die A-GmbH eine Rechnung im Sinne der abgeänderten Vereinbarung ausgestellt. Der Vertragserrichter Notar SK gab zu Protokoll, dass er von der Käuferin sowohl zur Errichtung des Kaufvertrages als auch zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer beauftragt worden sei und keinerlei Anhaltspunkte gehabt habe, dass der o. a. Rechnungsbetrag bei der Berechnung der Grunderwerbsteuer einzubeziehen gewesen wäre bzw. er keine Kenntnis von den in der o. a. Rechnung ausgewiesenen Kosten gehabt habe.

Die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer wurde daher am 1. September 2003 lediglich unter Zugrundelegung des Kaufpreises laut Kaufvertrag vorgenommen.

Wie im angefochtenen Erkenntnis zutreffend ausgeführt wird, sind im gegenständlichen Fall die Bauleistungen bei Abschluss des o. a. Kaufvertrages Bestandteil des Grundstückes geworden und stellen sowohl zivil- als auch grunderwerbsteuerrechtlich keine gesonderte Sache dar, sodass nur ein Erwerbsvorgang gemäß § 1 Abs. 1 Zi 1 GrEStG vorliegt.

Vorgeworfen wird dem Bw, das er den o. a. Kaufvertrag unterschrieben hat, obwohl darin festgehalten wurde, dass die Grunderwerbsteuer nur vom beurkundeten Kaufpreis selbstberechnet werden sollte und er weder gegenüber dem mit der Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer beauftragten Notar noch innerhalb der gesetzlichen Anzeigefrist gegenüber dem Finanzamt offen gelegt hat, dass eine weitere Gegenleistung für die Liegenschaft im Zustand der durchgeführten Bauarbeiten vereinbart wurde.

In einer schriftlichen Stellungnahme vom 25. August 2006 gab der Notar SK bekannt, dass der Auftrag zur Vertragserrichtung wie auch zur Selbstberechnung durch die Käuferin erfolgt sei.

Laut Aktenlage hat der Bw bereits in seiner schriftlichen Rechtfertigung vom 11. Dezember 2006 bekannt gegeben, dass er von der weiteren o. a. Gegenleistung in Kenntnis war, jedoch nicht gewusst habe, dass die Selbstberechnung der Grunderwerbssteuer nicht von der gesamten Gegenleistung vorgenommen werden sollte. Auftragerteiler an den Notar sei die Käuferin gewesen und habe diese sich auch zur Abfuhr der Grunderwerbsteuer verpflichtet. In der mündlichen Verhandlung am 26. April 2007 teilte der Verteidiger des Bw mit, dass seiner Ansicht nach dem Notar SK, welcher den o. a. Kaufvertrag beurkundet und die Grunderwerbsteuer selbst berechnet hat, bekannt gewesen wäre, dass im gegenständlichen Fall sowohl der Kaufpreis laut Kaufvertrag als auch der o. a. Rechnungsbetrag Gegenleistungen im Sinne der §§ 4 und 5 GrEStG darstellen würden. Diesbezüglich wurde auf das aktenkundige Schreiben der Bank vom 24. Juni 2003 an die AA, in welchem auf den gegenständlichen Betrag von € 248.000,00 mit dem Vermerk „Faxkopie an A-GmbH und Treuhänder K/z.Hdn. B“ Bezug genommen wird, verwiesen.

In der mündlichen Verhandlung gab der Zeuge Notar SK zur Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer hinsichtlich des gegenständlichen Kaufvertrages befragt zu Protokoll, er könne aus eigener Wahrnehmung nichts sagen, weil die Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer sein Substitut (Herr CB) vorgenommen habe. Er halte es aber für ausgeschlossen, dass B über den Betrag von € 248.000,00, welcher auf Grund einer Rechnung der AA von der Käuferin der gegenständlichen Liegenschaft zusätzlich für bei Abschluss des Kaufvertrages bereits beendete Arbeiten am gegenständlichen Objekt zu zahlen war, etwas gewusst habe, zumal es nur einen Kanzleiakt und keine eigenen Akten des Substituten gebe. Das Schreiben der Bank vom 24. Juni 2003 sei ihm nicht bekannt.

Laut Aktenlage findet sich bereits im seinerzeitigen Kaufanbot der Hinweis, dass die bisher aufgelaufenen Baukosten und Planungskosten ebenfalls notariell zu hinterlegen seien.

Weiters teilte der Käufer, AM, in seiner Eingabe vom 11. Juli 2006 u. a. der Finanzstrafbehörde mit, dass er dem Notar keine Unterlagen gefaxt habe, er aber annehme, dass das die Verkäuferin gemacht habe, da beim Notar aufgrund des ausschließlichen Wunsches der Verkäuferin die Zahlungsmodalitäten geändert und bei Kaufvertragsunterzeichnung am 23. Juni 2003 seitens der Verkäuferin die Rechnung der AA geändert worden sei. AM vermute auch, dass es zur Erhöhung des Kaufpreises deswegen gekommen sei, weil der Notar gegenüber der Verkäuferin offene Forderungen gehabt habe, welche der Notar dann direkt vom Treuhandkonto auf dessen eigenes Konto übertragen habe. Erst nachdem die finanzierende Bank bestätigt habe, die unwiderrufliche Überweisung eines Betrages von € 248.000,00 an die Fa. AA auszuzahlen, habe der Notar die grundbücherliche Eintragung in Gang gebracht.

Schließlich ist das Schreiben der Bank vom 24. Juni 2003 aktenkundig, wonach auf den gegenständlichen Betrag von € 248.000,00 mit dem Vermerk „Faxkopie an Treuhänder K/z. Hd. B“ Bezug genommen wird.

Aufgrund der im Finanzstrafverfahren gegenüber dem Abgabungsverfahren geänderten Beweislast kann nach Dafürhalten des Unabhängigen Finanzsenates nicht mit der für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen Sicherheit davon ausgegangen und der Nachweis erbracht werden, dass der Notar bzw. sein Substitut keine Kenntnis von dem weiteren Kaufpreis von € 248.000,00 gehabt haben und dem Bw diese Unkenntnis auch bekannt war, sodass im Zweifel dem Bw die ihm angelastete Sorgfaltspflichtverletzung, er habe den Kaufpreis für die von der AA auf deren Rechnung erbrachten Baukosten und somit die gesamte Gegenleistung dem beauftragten Notar nicht bekannt gegeben, nicht vorgeworfen werden kann. Da eine zur berufsmäßigen Parteienvertretung befugte Person ordnungsgemäß mit der Durchführung der vom Gesetz gebotenen Rechtshandlung unter der Annahme des Bw, dass der Notar auch von dem überwiesenen Betrag von € 248.000,00 Kenntnis hatte, betraut wurde, kann dem Bw insofern kein Auswahl- oder Überwachungsverschulden und damit fahrlässiges Verhalten angelastet werden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. März 2011