

Immobilienenertrags-Besteuerung
Finanzstrafrecht
Haftungsrecht

Bankhaftung für
Vertriebspartner

Öffentlich und privat
Korruption

Satzungsstrenge
Nicht börsennotierter AG

Zahlungsverzugsgesetz
Klägergerichtsstand

Ein Fragment
UrhG-Novelle 2013

Sozialrechts-ÄnderungsG
Bildungsteilzeit

Immobilienenertragsteuer: Finanzstrafrechtliche Aspekte für Parteienvertreter

Die Verletzung der Verpflichtungen des § 30 c EStG kann einen Tatbestand des FinStrG verwirklichen. § 30 c EStG richtet sich direkt an den Parteienvertreter und begründet eine autonome und originäre gesetzliche Anzeige- und Offenlegungspflicht. Die strafrechtliche Garantenstellung ergibt sich hiermit aus § 30 c EStG.¹⁾ Außerhalb des § 30 c EStG kommt der Parteienvertreter als Bestimmungs-(Beitrags-)Täter in Betracht. Strafbar ist auch der Versuch. Den Käufer trifft keine Verpflichtung aus §§ 30 ff EStG. Allerdings kann er als Beteiligter strafbar sein, wenn er gemeinsam mit dem Verkäufer an einem Abgabendelikt mitwirkt.

ROMAN THUNSHIRN

A. Allgemeine Grundsätze

Strafbar ist nur, wer schuldhaft handelt. Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. IdR und allgemein für die ImmoESt genügt *dolus eventualis*.²⁾ Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Straftatbestand verwirklichen könne.³⁾ Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, einen solchen Sachverhalt zu verwirklichen, ihn aber nicht herbeiführen will. Alle Finanzvergehen können auch durch Unterlassen verwirklicht werden.⁴⁾

Unmittelbarer Täter ist, wer neben einer Ausführungshandlung eine ihn selbst treffende steuerliche Pflicht verletzt. Die „Pflichtenträgerschaft“ umfasst neben dem Parteienvertreter⁵⁾ alle jene, die dessen Pflichten wahrnehmen, wie insb (faktische) Geschäftsführer, leitende Mitarbeiter⁶⁾ und Delegierte, wobei auf die tatsächlichen Umstände abzustellen ist.⁷⁾ Daher kommt auch der mitwirkende Steuerberater als unmittelbarer Täter in Frage.⁸⁾ Relevant ist dies, wenn die Ermittlung der ImmoESt an einen Steuerberater „delegiert“ wird. Für die Parteienvertreter kann dies aber zur Entlastung führen.

Eine Besonderheit des FinStrG ist die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige. Der Täter muss dabei die Verfehlung rechtzeitig der zuständigen Behörde darlegen. Gem § 29 Abs 3 FinStrG ist eine strafaufhebende Selbstanzeige ausgeschlossen, wenn

- zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen gegen den Anzeiger oder gegen andere Tatbeteiligte gesetzt waren,
- zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt war (unmittelbar bevorstand) und dies dem Anzeiger bekannt war,
- bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördli-

chen Nachschau (Prüfung) nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird.

War mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung verbunden, müssen überdies ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offengelegt und binnen einem Monat die sich ergebenden Beträge mit schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei der ImmoESt (als Selbstberechnungsabgabe) mit der Selbstanzeige.⁹⁾ Die Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird. Die bloße Abgabe einer ESt- oder GrESt-Erklärung oder die verspätete Entrichtung einer Vorauszahlung (§ 30 b EStG) trotz Vorliegen der Verpflichtung gem § 30 c EStG gilt nicht als Selbstanzeige. Eine Selbstanzeige ist jedoch im Rahmen einer Steuererklärung zulässig, wenn dem § 29 FinStrG entsprochen wird. Erfolgt im Rahmen einer verspäteten Vorauszahlung durch den Verkäufer (§ 30 b EStG) eine Selbstanzeige, so hat die Vorauszahlung ebenso binnen Monatsfrist zu erfolgen. Es ist idZ mE uner-

Dr. Roman Thunshirn ist StB und WP in Wien.

- 1) Zum Umfang Studera/Thunshirn, *Handbuch Besteuerung von Grundstücks- und Liegenschaftstransaktionen* Rz 601 ff; allg Leitner/Brandl, *taxlex* 2011, 437, sowie Leitner/Plückhahn, *Finanzstrafrecht kompakt*² Rz 21.
- 2) Uva Leitner/Plückhahn, *Finanzstrafrecht kompakt*² Rz 31.
- 3) Seiler/Seiler, *Kommentar zum FinStrG*³ (2011) § 8.
- 4) Uva Leitner/Plückhahn, aaO Rz 21; Schmoller, *ÖJZ* 2011/43; ders in Leitner (Hrsg), *Finanzstrafrecht* (2010) 5 ff.
- 5) IZm dem analog anwendbaren § 10 GrEStG ausdrücklich UFS 9. 3. 2010, FSRV/0049-W/09: „Den Beschuldigten selbst traf als Vertragsverfasser gemäß § 10 GrEStG eine originäre gesetzliche Anzeige- und Offenlegungspflicht, welche er unabhängig von seiner Vertreterstellung wahrzunehmen hatte, ohne dass es einer Beauftragung durch die abgabepflichtige GmbH bedurft hätte.“
- 6) Dannecker/Dannecker, *JZ* 20/2010, 981.
- 7) Leitner/Plückhahn, aaO Rz 38.
- 8) Leitner/Plückhahn, aaO Rz 38; Lässig in WK², *FinStrG* § 11 Rz 3; aA Leitner/Toifl/Brandl, *Österreichisches Finanzstrafrecht*³ Rz 298.
- 9) Seiler/Seiler, aaO § 29 Rz 23.

heblich, ob die Zahlung durch den Stpfl (als Vorauszahlung) oder durch den Parteienvertreter (als ImmoESt) erfolgt.

B. Delegation der Selbstberechnung

Die Verpflichtung des § 30 c EStG trifft den Parteienvertreter. Ungeachtet dessen besteht kein Verbot, die Berechnung (Ermittlung) der ImmoESt an einen Dritten (Steuerberater) zu delegieren. Dieser kann dadurch unmittelbarer Täter¹⁰⁾ wie auch Beitragstäter werden. Fest steht, dass die Delegation generell nicht zur Überwälzung der strafrechtlichen Verantwortung auf einen Dritten führt.¹¹⁾ Sofern diese jedoch so erfolgt, dass die korrekte Wahrnehmung der Pflichten gewährleistet ist, führt sie idR zum Entfall der Strafbarkeit mangels Verschulden.¹²⁾ Mangelnde Sorgfalt bei der Auswahl und Überwachung führen jedoch zur Fahrlässigkeit des Parteienvertreters,¹³⁾ ebenso das Übersehen von offenkundigen Mängeln. Dazu zählen mE auch die fehlende Vorlage der Dokumentation an den Parteienvertreter, die mangelhafte Führung des Fristenbuchs¹⁴⁾ und offenkundige Rechenfehler. Der Umfang der Dokumentation ergibt sich aus §§ 30 ff EStG und aus den einschlägigen EStR. Jedenfalls ist auch eine stichprobenweise Prüfung zu empfehlen.¹⁵⁾ In Einzelfällen kann auch dolus eventualis vorliegen.¹⁶⁾ Bei einem geprüften Berufsvertreter wird nach hA ganz generell ein Überwachungsver schulden kaum in Frage kommen.¹⁷⁾ IdR wird daher den Parteienvertreter keine strafrechtliche Verantwortung treffen, wenn er die Ermittlung der ImmoESt an einen versierten (spezialisierten) Steuerberater delegiert und diesen angemessen überwacht.

C. Irrtum

Gem § 9 FinStrG gilt Irrtum als Schuldausschlussgrund. Ist der Irrtum unentschuldbar, liegt Fahrlässigkeit vor; ist er entschuldbar, liegt weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit vor. Eine entschuldbare Fehlleistung ist nicht strafbar. Dies gilt grundsätzlich auch für Experten. Insb bei komplexen Fällen kann daher auch der Parteienvertreter mitunter einem entschuldlichen Irrtum unterliegen.¹⁸⁾ In der Praxis ist für Parteienvertreter auch von Bedeutung, ob die Beiziehung eines Steuerberaters bei Zweifelsfragen schuldausschließend wirkt. Zwar gilt ganz allgemein, dass, wer (wie der Parteienvertreter) rechtskundig ist, die einschlägigen Rechtsvorschriften kennen muss.¹⁹⁾ Andererseits liegt aber, wenn sich jemand bei einem Experten oder bei der Abgabenbehörde erkundigt und eine falsche Auskunft erhält, idR ein schuldausschließender Irrtum vor, es sei denn, die Auskunft ist erkennbar falsch oder es müssen Zweifel an deren Richtigkeit bestehen. Ganz generell gilt, dass sich der Parteienvertreter wie jeder Stpfl auf eine vertretbare Rechtsauffassung berufen darf, die im Wortlaut der Norm unstrittig Deckung findet, auch wenn sich in der Folge herausstellt, dass seine Auffassung unzutreffend ist.²⁰⁾ Ist die Rechtsansicht unvertretbar, ist zu prüfen, ob der Irrtum vorwerfbar ist. Vertretbarkeit wird im Übrigen von der Rsp restriktiv gesehen.²¹⁾

D. Strafrechtliche Haftung

Bei vorsätzlichen Finanzvergehen haften gem § 11 BAO rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte gemeinsam für den Betrag, um den die Abgaben verkürzt wurden. Siehe dazu den Beitrag „Immobilienvertragssteuer: Haftungsfragen für Parteienvertreter“.

E. Anzeigepflichten, Bedeutung der Einhaltung der Formvorschriften des § 30 c EStG bzw der EStR

In finanzstrafrechtlicher Hinsicht genügt nach hA für die Erfüllung einer Anzeigepflicht, wenn der Abfuhrverpflichtete dem FA alle Daten zur Verfügung stellt, die erforderlich sind, damit dieses die Abgabe festsetzen kann. Werden StErkl nicht in der vorgeschriebenen elektronischen Form übermittelt, so wird davon auszugehen sein,²²⁾ dass in der Eingangsphase diesbezüglicher Vorsatz idR nicht unterstellt werden kann. Nachfolgend bei hartnäckiger Verweigerung eine Finanzordnungswidrigkeit (§ 51 Abs 1 lit a FinStrG) erblickt werden.²³⁾

F. Zwangsstrafen

Die Verpflichtungen nach § 30 c EStG können durch Zwangsstrafe erzwungen werden, wobei der Grund hierfür irrelevant ist (§ 111 BAO). Dies gilt auch für die elektronische Übermittlung, da eine gesetzliche Verpflichtung besteht. Vor Festsetzung muss eine Aufforderung ergehen. Sofern hierauf auf andere Weise entsprochen wird, darf keine Zwangsstrafe ergehen. Sie darf daher nicht mehr verhängt werden, wenn die Androhung befolgt wurde und zB statt der (verpflichtenden) elektronischen Erklärung eine Erklärung in Papierform eingebracht wird.

G. Verspätungszuschlag

Gem § 135 BAO kann, falls nicht entschuldbar, die Frist zur Einreichung einer Abgabenerklärung nicht

10) Ausdrücklich etwa *Binder*, taxlex 2009, 243; OGH 27. 2. 2001, 14 Os 127/00.

11) *Seiler/Seiler*, aaO § 8 Rz 51.

12) *Uva Seiler/Seiler*, aaO § 9 Rz 51.

13) *VwGH* 9. 7. 2008, 2008/13/0050; UFS 29. 10. 2010, FSRV/0087-W/10; *Seiler/Seiler*, aaO § 9 Rz 51.

14) Zur GrESt: UFS Wien 9. 3. 2010, FSRV/0049-W/09.

15) *Seiler/Seiler*, aaO § 9 Rz 58.

16) *Seiler/Seiler*, aaO § 8 Rz 63 mwN.

17) *Leitner*, Österreichisches Finanzstrafrecht² 50; aA *Seiler/Seiler*, aaO § 9 Rz 62.

18) Vgl UFS Wien 9. 3. 2010, FSRV/0049-W/09.

19) *Seewald* in *Schrottmeyer* (Hrsg), Finanzstrafrecht in der Praxis I (2007) 155.

20) Auch keine Fahrlässigkeit: *Seiler/Seiler*, aaO § 9 Rz 47; *Seewald*, aaO 153; zum Vertretbarkeitskalkül und zu Fragen der wissentlichen Anwendung einer von der Finanzbehörde abweichenden Rechtsauffassung *Leitner/Toifl/Brandl*, aaO Rz 331.

21) *Seiler/Seiler*, aaO § 9 Rz 47.

22) *Tanzer*, SWK 2004 S 409; zust *Leitner/Huber*, taxlex 2005, 288; *Gassner*, SWK 2005 S 379; aA *Seiler/Seiler*, aaO § 51 Rz 11.

23) *Leitner/Huber*, taxlex 2005, 288.

gewahrt wird, ein Zuschlag bis zu 10% der festgesetzten Abgabe verhängt werden. Bei der Selbstberechnung ist der selbst berechnete Betrag Bemessungsgrundlage. Das gilt sinngemäß für den Parteienvertreter iSd § 30 c EStG als Abfuhrpfl.²⁴⁾ Ein Verschulden des Vertreters trifft zwar generell den Vertretenen. Da der Parteienvertreter aber hier nicht als Vertreter fungiert, sondern eine eigenständige Pflicht wahrnimmt, ist der Verspätungszuschlag nur ihm gegenüber festzusetzen.

H. Vertreterhaftung

§ 30 c EStG führt zu keiner strafrechtlichen Vertreterhaftung, da er eine eigenständige Verpflichtung des Parteienvertreters darstellt.²⁵⁾ Sie trifft jedoch dessen Vertreter (zB Geschäftsführer der RA-GmbH).²⁶⁾

I. Haftung nach dem VbVG

Gem § 28 a FinStrG gelten die 1. und 2. Abschn VbVG auch für vom Gericht zu ahndende Finanzvergehen. Somit sind Tatbestände iZm der ImmoESt auch für Verbände anwendbar.

J. Verjährung der Strafbarkeit

Die Verjährungsfrist beginnt, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört (letzteres gilt für

Unterlassungsdelikte, wo der Beginn der Verjährungsfrist den Wegfall der Handlungspflicht voraussetzt).²⁷⁾ Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen. Die Verletzung des § 30 c EStG stellt ein unechtes bzw erfolgsbezogenes Unterlassungsdelikt dar.²⁸⁾ Sie beginnt aber nie früher als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet. Gem § 31 Abs 1 FinStrG beginnt die Verjährung der Strafbarkeit nicht vor dem Beginn der abgabenrechtlichen Bemessungsverjährung.²⁹⁾ Dies bedeutet, dass – da es sich bei der ImmoESt um eine ESt-Schuld handelt – die Frist mit Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist für die ESt beginnt.³⁰⁾ Daher sind auch die bei der ESt des Stpfl relevanten Unterbrechungshandlungen bei der ImmoESt zu berücksichtigen.³¹⁾ Für die ImmoESt beginnt mE die Verjährungsfrist daher zweifellos nicht mit dem Ablauf des Abfuhrzeitpunkts gem § 30 c EStG. Die Frist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten iSd § 49 FinStrG drei Jahre, für Finanzordnungsübertretungen (§ 51 FinStrG) ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre. Bei versuchter Hinterziehung gehen die Höchstgerichte davon aus, dass die Verjährung zu laufen beginnt, sobald die Straftat bzw der Versuch abgeschlossen ist.³²⁾

K. IZm der ImmoESt denkbare Finanzvergehen

1. Unterlassene oder unrichtige Selbstberechnung

Wird die Selbstberechnung entgegen § 30 c EStG unterlassen bzw verspätet oder erfolgt sie unrichtig, kann Abgabenhinterziehung oder fahrlässige Abgabenverkürzung vorliegen. Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) besteht im vorsätzlichen Bewirken einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht. Bei Selbstberechnungsabgaben ist die Verkürzung dann bewirkt, wenn sie (bis zum Stichtag) ganz (teilweise) nicht entrichtet wurden (§ 33 Abs 3 lit b FinStrG). Der (zumindest bedingte) Vorsatz muss sich auf die Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtung wie auch auf die Abgabenverkürzung erstrecken. Als „Verletzung“ gilt sowohl die Verspätung als auch die unvollständige (fehlerhafte) Offenlegung. Der Eintritt einer Abgabenhinterziehung (= Taterfolg) ist Tatbestandsmerkmal. Kau-



Der ideale Begleiter zu jeder Verhandlung

8. Auflage 2012. XXVI, 534 Seiten.
Geb. EUR 89,-
ISBN 978-3-214-11598-2

Tannert
FinStrG 8. Auflage
Finanzstrafgesetz

Er enthält

- das **FinStrG** und **alle wichtigen Nebenvorschriften** auf dem Stand vom **1. 9. 2012**
- **relevante frühere Fassungen**
- eine präzise **Kommentierung** zu den einzelnen Bestimmungen sowie
- die **grundlegenden Entscheidungen** von OGH, VfGH, VwGH und UFS

Berücksichtigt wurden die zahlreichen Gesetzesnovellen der vergangenen Jahre, ua

- **Abgabenänderungsgesetz 2012**
- **Betrugsbekämpfungsgesetz 2010**
- **Finanzstrafgesetz-Novelle 2010**

und auch bereits das Schweizer Abgeltungssteuerabkommen.

MANZ 

24) Ritz, BAO⁴ § 133 Rz 12.

25) Analog zur GrESt UFS Wien 9. 3. 2010, FSRV/0049-W/09.

26) Siehe *Thunshirn*, Immobilienertragsteuer: Haftungstatbestände für Parteienvertreter, in diesem Heft S 757.

27) *Fellner*, SWK 9/2011, 461; *Seiler/Seiler*, aaO § 31 Rz 7.

28) *Schmoller*, ÖJZ 2011/43, 397 mwN; *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³ Rz 522; *Achatz* in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996 – 2002 (2006) 227; *Twardosz/Schratter*, SWK 1/2013, 35.

29) Eingehend *Wieser*, FJ 2000, 301.

30) Analog zur KESt *Marschner*, Jakom, EStG 63 § 96 Rz 12; VwGH 12. 12. 2007, 2006/15/0004.

31) Zur KESt: VwGH 25. 11. 2010, 2009/15/0157; zust zur KESt *Marschner*, aaO.

32) Umfassend *Juhász*, JBl 2011, 214; *Leitner*, SWK 6/2010, 301; *Leitner/Toifl/Brandl*, aaO Rz 501 f.

salität der Verletzung wird aber nicht gefordert. Unmittelbarer Täter kann nur jemand sein, den eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht selbst trifft. Dies ist gem § 30 c EStG der mit der Selbstberechnung befasste Parteienvertreter.³³⁾ Der Verkäufer und Käufer können idR selbst nicht unmittelbare Täter sein, da sie nicht gem § 30 c EStG zur Mitteilung/Selbstberechnung verpflichtet sind, wohl aber Beitragstätter. Allfällige Auftragnehmer bzw Delegierte (zB der mit der Berechnung der ImmoESt beauftragte Steuerberater oder Mitarbeiter) können aber dann unmittelbare Täter sein, wenn sie die Berechnung der ImmoESt übernommen haben (Kap B).

Beispiele für Abgabenhinterziehung:

Parteienvertreter wirkt vorsätzlich an Vertrag mit Schwarzgeldzahlung mit; Parteienvertreter nimmt nicht vertretbare Rechtsmeinung in Kauf (dolus eventualis); Parteienvertreter überzeugt sich nicht vom Hauptwohnsitz, obwohl objektiv Zweifel vorliegen.

§ 34 FinStrG stellt die fahrlässige Begehung der in § 33 Abs 1 umschriebenen Tat unter Strafe. Ansonsten sind die Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 1 und 3 ident. Es genügt leichte Fahrlässigkeit.³⁴⁾ Berufsmäßige Parteienvertreter sind in Ausübung ihres Berufs bei Vertretung oder Beratung in Abgabensachen bei fahrlässiger Abgabenverkürzung nur strafbar, wenn sie ein schweres Verschulden (grobe Fahrlässigkeit) trifft (§ 34 Abs 3). Das Haftungsprivileg greift aber nur dann, wenn der Begünstigte die Verkürzung als berufsmäßiger Vertreter in Abgabensachen bewirkt hat. Es gilt nicht in eigenen Angelegenheiten.³⁵⁾ Es ist fraglich, ob auf die in § 30 c EStG umschriebenen Pflichten das Haftungsprivileg Anwendung findet. In § 30 c EStG ist nämlich eine eigenständige Verpflichtung des Parteienvertreters normiert. Seine Tätigkeit ist weder beratend noch vertretend. ME kommt daher das Haftungsprivileg dem Parteienvertreter nicht zugute. IdS auch die Rsp zum GrEStG.³⁶⁾

Beispiele für fahrlässige Abgabenverkürzung:

Parteienvertreter nimmt keine weiteren Überprüfungen vor, obwohl der Kaufpreis offenkundig weit unter den üblichen Marktpreisen liegt; Parteienvertreter vergisst auf die Vorlage einer Hauptwohnsitzbestätigung; Parteienvertreter legt unentschuldig eine unrichtige (nicht vertretbare) Rechtsmeinung zugrunde (hier kann auch dolus eventualis vorliegen, wenn der Parteienvertreter die Unrichtigkeit in Kauf nimmt); Parteienvertreter übersieht, dass der Verkäufer eine gemeinnützige GmbH ist und ImmoESt abzuführen wäre.

Es ist darauf hinzuweisen, dass die § 33 Abs 1 und § 34 FinStrG mangels Taterfolg nicht erfüllt sind, wenn die Mitteilung und Selbstberechnung (§ 30 c EStG) richtig und vollständig ist, jedoch ImmoESt nicht entrichtet wird. Unterbleibt die Mitteilung (Selbstberechnung) oder ist sie fehlerhaft, erfolgt aber die rechtzeitige Einzahlung der richtigen ImmoESt oder Vorauszahlung (§ 30 b EStG), liegt mangels Abgabenverkürzung ebenso kein Tatbestand des § 33 oder § 34 FinStrG vor, sondern ev jener nach § 51 FinStrG. Abhängig vom strafbestimmenden Betrag ist eine Geld- oder Freiheitsstrafe angedroht.³⁷⁾

2. Unterlassen der Entrichtung der ImmoESt bei Abgabe einer Selbstberechnungserklärung

Wenn eine richtige (§ 30 c EStG entsprechende) Mitteilung rechtzeitig erfolgt, kann zwar nicht mehr § 33 bzw § 34 FinStrG, jedoch § 49 Abs 1 lit a EStG verwirklicht werden, wenn die ImmoESt nicht oder verspätet entrichtet wird. Strafbar ist nur die vorsätzliche verspätete Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben.³⁸⁾ Wissentlichkeit ist kein Tatbestandsmerkmal. Einer Finanzordnungswidrigkeit macht sich somit schuldig, wer Abgaben, die selbst zu berechnen sind (= ImmoESt), nicht spätestens am 5. Tag nach deren Fälligkeit entrichtet. Die ImmoESt ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses Zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten. Die Fallfrist des § 49 Abs 1 lit a endet daher am 20. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats. Die Rsp duldet auch keine geringfügigen Fristüberschreitungen. Die fahrlässige verspätete Entrichtung ist nicht strafbar. Die Bekanntgabe des geschuldeten Betrags spätestens bis zum 5. Tag nach Fälligkeit schließt die Strafbarkeit aus. Danach kommt nur mehr Selbstanzeige in Betracht. Gegenüber § 33 Abs 1 ist § 49 Abs 1 lit a FinStrG subsidiär.

3. Verwendung falscher Urkunden oder Beweismittel, Scheingeschäfte und -handlungen

Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG) liegt vor, wenn neben der Abgabenhinterziehung eine besondere Wertbetragskomponente wie auch eine besondere Betrugskomponente verwirklicht wird. Dolus eventualis reicht aus. Die Wertbetragskomponente ist gegeben, wenn gerichtliche Zuständigkeit vorliegt. Die besondere Betrugskomponente kann durch Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden (Daten oder Beweismittel) oder durch Scheingeschäfte bzw Scheinhandlungen verwirklicht werden. Der Urkundenbegriff ist in § 74 Abs 1 Z 7 StGB definiert.³⁹⁾ Demnach ist unter einer Urkunde eine Schrift zu verstehen, die errichtet wurde, um ein Recht oder ein Rechtsverhältnis zu begründen, abzuändern oder aufzuheben oder eine Tatsache rechtserheblicher Bedeutung zu beweisen. Eine Urkunde ist falsch, wenn sie nicht vom scheinbaren Aussteller stammt. Eine Urkunde ist verfälscht, wenn sie nachträglich unbefugt verändert oder ein Anschein erweckt wurde, sie stamme in dieser Fassung vom angegebenen Aussteller. Lugurkunden sind hingegen Urkunden mit unwahrem Inhalt, die den Begriff der falschen oder ver-

33) Analog zur GrESt UFS Wien 9. 3. 2010, FSRV/0049-W/09.

34) Eingehend uva *Seiler/Seiler*, Kommentar zum FinStrG³ (2011) § 8 Rz 34 ff.

35) *Seiler/Seiler*, aaO § 34 Rz 13. Nach der Rsp kommt das Haftungsprivileg grundsätzlich auch Mitarbeitern zu Gute.

36) UFS Wien 9. 3. 2010, FSRV/0049-W/09, zum analog anwendbaren § 10 GrEStG.

37) Uva *Seiler/Seiler*, aaO §§ 33 und 34.

38) Zum Begriff der „Selbstbemessungsabgabe“ uva *Ritz*, SWK 3/2006, 83; *Leitner/Toifl/Brandl*, aaO Rz 1412.

39) *Seiler/Seiler*, aaO § 39 Rz 5 ff; *Leitner/Plückhahn*, aaO Rz 213.

fälschten Urkunde nicht erfüllen. Lugurkunden können allerdings den Beweismittelbetrug erfüllen, wobei auf die unterschiedliche Regelung in § 147 StGB hinzuweisen ist.⁴⁰⁾ Unter den Tatbestand der falschen Beweismittel fallen nach der Rsp zum FinStrG auch Lugurkunden. Strittig ist allerdings der Begriffsumfang der „*Verwendung von falschen oder verfälschten Urkunden*“. Ein Teil der Lehre nimmt an, dass „*Verwendung*“ nur dann vorliegt, wenn die entsprechenden Urkunden zur Täuschung der Abgabenbehörde bis zur Tatvollendung vorgelegt wurden.⁴¹⁾ Bis dahin liegt allerdings nach manchen Autoren Versuch vor.⁴²⁾ Nach einem anderen Teil der Lehre erfüllt bereits die Errichtung derartiger Urkunden mit der Bereitschaft, sie gegebenenfalls auch zu verwenden, den Tatbestand des § 39 Abs 1.⁴³⁾ Diese Ansicht scheint richtiger, da andernfalls bei Selbstberechnungsabgaben der Anwendung des § 39 FinStrG der Boden entzogen wäre, da hier niemals Urkunden der Behörde vorgelegt werden. Die Begriffe „*Scheingeschäfte oder andere Scheinhandlungen*“ entsprechen dem § 23 BAO. Ein Scheingeschäft liegt vor, wenn die Parteien vereinbaren, dass das offen geschlossene Geschäft nicht oder nicht so gelten soll, wie die Erklärungen lauten. Scheinhandlungen sind andere nicht gewollte und in Täuschungsabsicht erfolgte Handlungen ohne vertraglichen Charakter. Ein Umgehungsgeschäft ist kein Scheingeschäft, ebenso nicht die rechtsmissbräuchlichen Gestaltungen. Erst nach Erfüllung des Grundtatbestands (Abgabenhinterziehung) begangene Betrugshandlungen führen nicht zum Abgabebetrug, etwa wenn unrichtige Beweismittel erst im Zuge einer Außenprüfung zur Untermauerung einer bereits bewirkten Abgabenverkürzung produziert werden.⁴⁴⁾

Unter Abgabebetrug fällt daher in der Praxis bei Vorliegen von Vorsatz sowie Erreichen des strafbestimmenden Betrags mE die Erstellung (strittig, s oben: Vorlage) von Kaufverträgen mit falschem Kaufpreis (zu niedriger Kaufpreis, der restliche Kaufpreis wird „schwarz“ bezahlt), mit falscher Aufteilung von Grundstück und Einrichtung und ähnliche Fälle. Als Lugurkunde gilt wohl auch ein erst verspätet errichteter, vom tatsächlich Vereinbarten abweichender Kaufvertrag, dem ein mündlicher oder anderer nicht für die Grundbucheintragung geeigneter Vertrag voranging. Abgabebetrug ist unter den obigen Voraussetzungen mE bewirkt, wenn die ImmoESt aufgrund der qualifizierten Merkmale ganz oder teilweise nicht abgeführt wurde. Bis dahin liegt Versuch vor.

Es ist unklar, ob nur solche Verkürzungsbeträge in die Wertbetragskomponente aufzunehmen sind, die betrügerisch iSd § 39 Abs 1 lit a und b erfolgt sind,⁴⁵⁾ oder ob es genügt, dass nur ein Teil der Verkürzung betrügerisch herbeigeführt wurde. Die Folgen der unterschiedlichen Meinungen sind von Bedeutung: Hat der Parteienvertreter etwa als Beitragstätter zB den Kaufvertrag vorsätzlich zu spät erstellt, sodass die ImmoESt von zB € 200.000,- zB ein Monat verspätet entrichtet wird, und hat er bei der Kaufvertragserstellung vorsätzlich einen um € 100.000,- zu niedrigen Kaufpreis (= Schwarzzahlung) vorgenommen, so ist eine Abgabenhinterziehung iHv € 225.000,- be-

wirkt. Davon sind nur € 25.000,- durch eine Lugurkunde iSd § 39 Abs 1 lit b herbeigeführt worden. Nach der einen Auffassung wäre bereits insgesamt ein Abgabebetrug vorliegend. Abgabebetrug ist primär mit Freiheitsstrafe bedroht. Siehe dazu die einschlägige Lit.⁴⁶⁾

4. Bloße Abgabe einer unrichtigen Mitteilung iSd § 30 c Abs 1 EStG oder Nichtabgabe

§ 51 FinStrG ist gegenüber anderen Finanzvergehen subsidiär. Allein die mangelhafte Erstellung bzw Abgabe einer Mitteilung nach § 30 c Abs 1 EStG, ohne hierdurch etwa eine Abgabenverkürzung begangen zu haben, ist gem § 51 FinStrG nur dann strafbar, wenn Vorsatz zugrunde liegt. Liegt eine Pflicht nach § 30 c EStG vor, so reicht es nicht, wenn der Verkäufer rechtzeitig die Vorauszahlung (§ 30 b EStG) entrichtet und der Parteienvertreter untätig bleibt. Allerdings kann keine Abgabenverkürzung mehr eintreten. § 51 FinStrG ist idF anwendbar.

40) *Seiler/Seiler*, aaO § 39 Rz 7; *Brandell/Leitner/Schrottmeier/Toifl*, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 § 39 2.1., 1.3., 2.3.

41) *Brandell/Leitner/Schrottmeier/Toifl*, aaO; zust *Seiler/Seiler*, aaO § 39 Rz 12; *Leitner*, ÖJZ 2012/31, sowie *Schmoller/Dannecker*; analog *Ehrke-Rabel*; aA *Reger* (Letztere Tagungsbericht Finanzstrafrecht, in *Bieber*, taxlex 2012, 239); weiters zustimmend *Schmoller* in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2012 (2013) 262.

42) *Seiler/Seiler*, aaO § 39 Rz 121; ebenso *Lässig* in WK², FinStrG § 39 Rz 6; aA *Leitner*, ÖJZ 2012/31.

43) *Reger*, ÖStZ 2010/1069; *Seiler/Seiler*, aaO § 39 Rz 121; *Lässig* in WK², FinStrG § 39 Rz 6; ErläutRV 874 BlgNR 24. GP 11.

44) *Leitner/Plückhahn*, aaO Rz 218; *Leitner*, ÖJZ 2012/31; *Seiler/Seiler*, aaO § 39 Rz 13.

45) So etwa *Leitner*, ÖJZ 2012/31, und *Seiler/Seiler*, aaO § 39 Rz 11.

46) Uva *Leitner/Plückhahn*, aaO Rz 223, sowie *Seiler/Seiler*, aaO § 39 Rz 19.

SCHLUSSSTRICH

Die ImmoESt-Pflichten bringen für Parteienvertreter eine Fülle von finanzstrafrechtlichen Fragestellungen mit sich, deren praktische Bedeutung über jene der Haftungsrisiken hinausgehen.