

IM NAMEN DER REPUBLIK

Der Finanzstrafsenat Wien 3 des Bundesfinanzgerichtes hat in der Finanzstrafsache gegen R.P. (Bf.), vertreten durch Mag. Maximilian Kocher, RA, Bahnstraße 43, 2345 Brunn am Gebirge, wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Beschwerde des Beschuldigten vom 25.8.2016 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ der belangten Behörde Finanzamt Baden Mödling als Finanzstrafbehörde vom 03.05.2016, Strafnummer SN, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 9.5.2017 in Anwesenheit des Beschuldigten, seines Verteidigers, der Amtsbeauftragten sowie der Schriftführerin zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben, das Erkenntnis des Spruchsenates vom 3.5.2016 aufgehoben und das Verfahren nach §§ 136, 157 FinStrG eingestellt.

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

Entscheidungsgründe

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 3.5.2016 wurde der Bf. schuldig erkannt, er habe im Bereich des Finanzamtes Baden Mödling vorsätzlich durch Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen, somit unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, eine Verkürzung von Einkommensteuer 2010 in Höhe von Euro 33.173,- und 2011 in Höhe von Euro 4.093,-, in Summe sohin Euro 37.266,- bewirkt.

P habe hiedurch das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG begangen und werde hierfür nach § 33 Abs. 5 FinStrG zu einer Geldstrafe in der Höhe von € 9.600,--, an deren Stelle im Falle der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe in der Dauer von 24 Tagen trete, verurteilt.

Gemäß § 185 Abs. 1 lit. a FinStrG sei er außerdem schuldig, einen Betrag von € 500,- als Beitrag zu den Kosten des Finanzstrafverfahrens zu ersetzen.

Zu Punkt II des Erkenntnisses wurde das Verfahren hinsichtlich des Vorwurfes der Verkürzung lohnabhängiger Abgaben für 2010 und 2011 nach § 136 FinStrG eingestellt.

Zur Begründung wird im Erkenntnis ausgeführt:

"Aufgrund des Inhaltes der Straf- und Veranlagungsakten wird im Zusammenhalt mit der Verantwortung des Beschuldigten nachstehender Sachverhalt als erwiesen festgestellt: Der am Geb.Dat. geborene Beschuldigte P ist österreichischer Staatsbürger, verheiratet und sorgepflichtig für eine Tochter. Er ist finanzbehördlich unbescholten, lukriert monatlich rund € 2.500,- netto Einkommen und weist an Vermögen ein Haus mit einem Verkehrswert von rund € 450.000,- auf.

Der Beschuldigte betreibt im Raum des Finanzamtes Baden Mödling einen Malerbetrieb. Der Beschuldigte hat durch eine Verletzung der abgaberechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen eine Verkürzung von Einkommensteuer 2010 und 2011 in Höhe von gesamt € 37.266,- bewirkt und hielt dies zumindest ernsthaft für möglich und nahm dies billigend in Kauf.

Der Schaden ist zwischenzeitig zur Gänze gutgemacht.

Diese Feststellungen gründen sich auf nachstehende Beweiswürdigung:

Die Feststellungen zu den persönlichen Verhältnissen des Beschuldigten gründen auf dessen diesbezüglichen Angaben, jene zu seinem Vorleben ergeben sich aus dem Straftakt.

Mit Niederschrift vom 28.10.2015 wurde eine Betriebsprüfung für den Zeitraum 2012-2014 beendet. Dabei wurde vom Prüfer festgestellt, dass sich im Aufwand Ausgaben für Subleistungen finden, bei denen sowohl die Leistungserbringung, als auch der Geldfluss zweifelhaft erscheinen. Es existieren zu diesen behaupteten Geschäftsfällen keine fremdüblichen Vereinbarungen, Aufzeichnungen etc.. Vom Prüfer wurden 50% der Aufwendungen branchenüblich pauschal gekürzt. In Bezug auf die Firma BmGmbH beträgt die Kürzung 100%, da diese GmbH zum Zeitpunkt der behaupteten Leistungserbringung weder über eigenes Personal, eine gültige UID-Nummer, noch über eine Befreiung in der HFU-Liste verfügte.

Desweiteren wurde für den Zeitraum 2010 - 2014 eine Lohnsteuerprüfung abgeschlossen. Betreffend der, im Zuge der Betriebsprüfung nicht anerkannten Fremdleistungen, wurden von den verbleibenden anerkannten Aufwendungen im Schätzungsweg 70% als Lohnanteil festgestellt. Davon wurden die Lohnabgaben errechnet, festgesetzt und dem Strafverfahren zugrunde gelegt.

Der Beschuldigte bekannte sich bereits im Vorverfahren, als auch in der Verhandlung vor dem Spruchsenat nicht schuldig und führte dazu aus, dass er hinsichtlich des Vorwurfes der Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen nicht verpflichtet sei, den Empfänger zu benennen und verweist diesbezüglich auf die dementsprechende Rechtsprechung. Zudem entspreche die teilweise Nichtanerkennung der Aufwendungen des Beschuldigten der Situation des § 162 BAO und würde eine weitere finanzstrafrechtliche Verurteilung deshalb gegen das Doppelverwertungsverbot verstoßen. Somit habe er schon kein objektives

Tatbestandsmerkmal des Finanzvergehens nach § 33 Absatz 1 FinStG erfüllt. Zum Vorwurf der Nichtentrichtung von Lohnabgaben bekenne er sich nicht schuldig zur

subjektiven Tatseite. Wissentlichkeit liege nicht vor, da er davon ausgegangen sei, tatsächlich Zahlungen an Subunternehmer zu leisten.

Der Verantwortung des Beschuldigten ist insofern zu folgen, dass die Wissentlichkeit nicht mit der für das Strafverfahren nötigen Sicherheit festgestellt werden konnte. Das Beweisverfahren hat nicht mit der nötigen Sicherheit ergeben, dass hier wissentlich keine Zahlungen an Subunternehmer geflossen sind und konnte diesbezüglich die nicht geständige Verantwortung nicht widerlegt werden.

Anders jedoch beim Vorwurf der Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen für 2010 und 2011. Hier geht die Verantwortung des Beschuldigten, er sei gemäß § 162 BAO nicht verpflichtet, den Empfänger zu benennen und habe somit den Vorwurf des Finanzvergehens gemäß § 33 Absatz 1 FinStG weder in objektiver noch subjektiver Hinsicht verwirklicht bzw. würde eine finanzstrafrechtliche Verurteilung nach Anwendung des § 162 BAO dem Doppelverwertungsverbot widersprechen, ins Leere. Gegenständlich liegt kein Fall des § 162 BAO vor, da die Subfirmen (B.GmbH, BiGmbH, BMDZ GmbH und CGmbH) ohnehin bekannt sind. Auch die vom Beschuldigten erwähnte Rechtsprechung betrifft nicht konkret einen Fall des § 162 BAO, sondern wird diese nur in Anlehnung zitiert. Der Beschuldigte selbst gibt in der Verhandlung vor dem Spruchsenat an, er habe Überprüfungen sporadisch durchgeführt und z.B. eine UID-Nummer überprüft.

Auch die HFU-Liste wurde immer wieder abgefragt, da seien positive Rückmeldungen gekommen. Dagegen sprechen aber die bereits bei der Betriebsprüfung monierten fehlenden Aufzeichnungen und fremdüblichen Vereinbarungen i.V.m. der Tatsache, dass die Firmen teilweise weder über eine gültige UID-Nummer, noch über eine Befreiung in der HFU-Liste verfügten, womit schlussendlich alle objektiven Tatbestandsmerkmale durch den hinsichtlich des Schuldspruchs festgestellten Sachverhalt erfüllt sind.

Die Tatsache, dass der Beschuldigte bereits seit einigen Jahren als Unternehmer tätig ist, vermag den Senat von der Verwirklichung des subjektiven Tatbestandes zu überzeugen und ist als erfahrene und im Wirtschaftsleben stehende Person von der Kenntnis der bestehenden abgabenrechtlichen Verpflichtungen durch den Beschuldigten auszugehen. Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages ergibt sich aus den nachvollziehbaren Ermittlungen des Finanzamtes Baden Mödling, die als qualifizierte Vorprüfung dem Verfahren zugrunde zu legen sind. Sie wurden zudem im gesamten Strafverfahrens nicht bekämpft.

Eine neuerliche Vertagung und Ladung des aufgrund einer Autopanne nicht erschienenen Zeugen Z wurde vom Senat als nicht nötig befunden, zumal er kein konkreter Tatzeuge hinsichtlich des vom Beschuldigten selbst so genannten

„Firmengeflechts“ seines Chefs und der mangelhaften oder nicht vorhandenen Überprüfung durch den Beschuldigten ist, womit aus der Zeugenaussage kein weiterer Erkenntnisgewinn zu erwarten war.

Rechtlich ergibt sich aus dem festgestellten Sachverhalt:

Der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG macht sich schuldig, wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs-, oder Wahrheitspflicht

eine Abgabenverkürzung bewirkt und ist zumindest die Schuldform des Eventualvorsatzes erforderlich, der bei P beim zum Schuldspruch festgestellten Sachverhalt vorlag. Somit hat P sowohl objektiv als auch subjektiv das Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG zu verantworten.

Bei der Strafbemessung wertete der Senat als mildernd den bisher ordentlichen Lebenswandel, die vollständig erfolgte Schadensgutmachung sowie die Sorgepflicht für eine Tochter, als erschwerend hingegen keinen Umstand.

Ausgehend von diesen Strafzumessungsgründen erschien dem Senat die verhängte Geldstrafe schuld- und tatangemessen und treffen diese Strafzumessungserwägungen auch für die verhängte Ersatzfreiheitsstrafe zu.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die bezogene Gesetzesstelle."

Dagegen richtet sich die Beschwerde vom 25. August 2016 mit folgender Textierung:

"BESCHWERDE:

I. ANFECHTUNGSERKLÄRUNG:

Das oben näher bezeichnete Erkenntnis des Spruchsenats beim Finanzamt Wien 9/18/19 Klosterneuburg als Organ des Finanzamtes Baden Mödling wird in seinem Punkt, mit dem eine Geldstrafe in Höhe von € 9600,00 bzw. für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe von 24 Tagen wegen des Finanzvergehens der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG über ihn verhängt wird, angefochten.

II. ANFECHTUNGSGRÜNDE:

1. Die Tatsachenfeststellungen im angefochtenen Erkenntnis beschränken sich - in der Sache selbst - auf den Vorwurf, der Beschuldigte hätte durch eine Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, nämlich durch Abgabe unrichtiger Einkommensteuererklärungen eine Verkürzung von Einkommensteuer 2010 und 2011 in Höhe von insgesamt € 37.265,00 bewirkt und dies zumindest ernsthaft für möglich gehalten und billigend in Kauf genommen.

Aus welchem Grund die Einkommensteuererklärungen unrichtig gewesen sein sollen, ist den Sachverhaltsfeststellungen allerdings nicht zu entnehmen.

Insbesondere mangelt es an Feststellungen zum erstinstanzlichen Vorbringen des Beschwerdeführers (Stellungnahme d. Steuerberatung sowie des einschreitenden Verteidigers, jeweils vom 29. Dezember 2015 sowie Beweis Antrag des einschreitenden Verteidigers vom 19. April 2016) - wonach - sämtliche von den „Subunternehmern“ fakturierten Leistungen auch tatsächlich erbracht und die durch die „Subunternehmer“ in Rechnung gestellten Beträge zur Gänze durch den Beschwerdeführer bezahlt wurden.

Die rechtliche Relevanz dieser Feststellungen ergibt sich aus der Rechtsprechung des OGH (etwa 12 05 94/0531), wonach die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängerbenennung (allein) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG nicht zu begründen vermag, weil der (die Absetzbeträge nicht

berücksichtigende, somit höhere) Abgabensanspruch erst durch die Nichtbenennung entsteht. Überdies werde laut der Judikatur bei tatsächlicher Leistung der geltend gemachten Zahlungen durch die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängerbenennung keine Offenlegungspflicht verletzt, weil es dem Abgabepflichtigen frei stehe, den Empfänger zu benennen oder die ihn belastenden abgabenrechtlichen Folgen auf sich zu nehmen. Die Sanktion für die Nichtbenennung erschöpfe sich also im Verlust der Abzugsfähigkeit als Ausfluss einer abgabenrechtlichen Gefährdungshaftung. Auf Basis der Beweisergebnisse hätte die Finanzstrafbehörde 1. Instanz feststellen müssen, dass sämtliche von den „Subunternehmern“ fakturierten Leistungen auch tatsächlich erbracht und die durch die „Subunternehmer“ in Rechnung gestellten Beträge zur Gänze durch den Beschwerdeführer bezahlt wurden.

Der Beschwerdeführer hat im Verfahren vor dem Spruchsenat bestätigt, dass sämtliche Leistungen gemäß den in Rede stehende Rechnungen ordnungsgemäß erbracht und sämtliche Rechnungen von ihm bezahlt wurden (vgl. S. 2 der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 3.5.2016 - AS 16). Gegenteilige Beweisergebnisse sind nicht zu Tage getreten.

Dem Mail des ADir vom 12.11.2015 ist - denkbar eindeutig - zu entnehmen, auf welcher Grundlage es zur teilweisen Nichtanerkennung des Aufwands des Beschwerdeführers (um 50 %, in einem Fall um 100 %) kam:

Angeknüpft wurde ausschließlich an das Faktum der Abfrage der betreffenden Subfirmen im HFU-Register. Der Beschwerdeführer sei durch seine Naivität einigen „falschen Freunden“ auf den Leim gegangen. Davon, dass die „Leistungserbringung und der Zahlungsfluss zweifelhaft“ erschienen wären, ist in diesem E-Mail keine Rede.

Nicht zuletzt mit Blick auf den im Strafverfahren herrschenden Grundsatz „in dubio pro reo“ (§ 98 Abs. 3 FinStrG) besteht daher keinerlei Grundlage, die Leistungserbringung und den Zahlungsfluss zulasten des Beschwerdeführers in Zweifel zu ziehen.

2. Das UFS-Erkenntnis vom 13.12.2011, RV/0769-L/08 (FINDOK 56719) behandelt einen im Wesentlichen gleichen Sachverhalt. Die Zahlung an „Scheinfirmen“ wird in der Entscheidung unter § 162 BAO subsumiert, wie sich etwa aus folgendem Zitat aus dieser Entscheidung ergibt:

(...) Gemäß § 162 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet - soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gem. Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Die Verfahrensbestimmung des § 162 BAO dient auch der Erforschung der tatsächlichen Gegebenheiten und der Ermittlung der materiellen Wahrheit. Nach Ansicht der Betriebsprüfung ist die Aufforderung zur Empfängerbenennung zumutbar und rechtmäßig gewesen. Da eine Nennung der tatsächlichen Empfänger (nur Kfz-Kennzeichen; es besteht die Möglichkeit, dass auch das Kfz gestohlen oder von jemanden anderen

gefahren wurde usw.) nicht erfolgt sei, waren die in Frage stehenden Betriebsausgaben zwingend nicht anzuerkennen.

Die Berufungswerberin übersieht weiters, dass es sich beim Vertragspartner bzw. beim Empfänger der abgesetzten Beträge um Gesellschaften mit beschränkter Haftung also um juristische Personen, handelte. Diese haben eine eigene Rechtspersönlichkeit und sind als solche Träger von Rechten und Pflichten, können sich also selbst berechtigen wie auch verpflichten. Nun stellte sich aber heraus, dass diese Gesellschaften, die als "Leistungserbringer" aufschienen, eben nicht existierten oder nur zum Schein existierten (unter Vorspiegelung falscher Tatsachen bzw. von falschen Personen). Es ist also nicht möglich, dieses Rechtssubjekt nachträglich durch ein anderes Rechtssubjekt zu ersetzen. So wäre es ebenso wenig möglich, eine natürliche Person durch eine andere natürliche Person, abgesehen unter Umständen von etwaigen Irrtumsfällen, zu ersetzen. Wenn nun der Berufungswerber eine andere Person namhaft gemacht hatte, so benennt er damit lediglich einen "Vertreter" dieser Gesellschaft. Dies ist aber nach Ansicht des Referenten nicht ausreichend.

Nachdem nun vom Finanzamt festgestellt wurde, dass diese Firmen gar nicht existieren bzw. es sich um Scheinfirmen handelt, wurde lediglich ein gewisser Herr U. genannt. Dies ist eben - wie ausgeführt - keine ausreichende Empfängerbenennung. (...).

Auch dem Beschwerdeführer wurde im Ergebnis eine derartige, nicht ausreichende Empfängerbenennung zur Last gelegt, zumal die Zahlungsempfänger laut Beleglage Scheinfirmen waren und das Geld selbstredend niemals bei den betreffenden Scheinfirmen eingelangt ist. Insoweit waren die beteiligten Personen daher eben nicht bekannt (vor allem nämlich der tatsächliche Geldempfänger).

3. Der Vorwurf, betreffend die "Subfirmen" als (vermeintliche) Vertragspartner nicht ausreichend recherchiert zu haben (Abfrage im HFU-Register; Abfrage der UID-Nr.), betrifft keine per se finanzstrafrechtlich relevante Handlung, sondern läuft letztlich darauf hinaus, dass Zahlungen an Scheinfirmen nicht (oder nicht zur Gänze) als Aufwand im Abgabenverfahren anerkannt werden (wie in casu ja geschehen).

Dass dadurch aber nicht der Tatbestand der Abgabenhinterziehung verwirklicht wird, wurde bereits mehrfach dargetan:

Die teilweise Nichtanerkennung der Aufwendungen des Beschwerdeführers (Leistungen an "Subunternehmer"), die zur Nachzahlungsverpflichtung (in der Höhe wie aus dem Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 25. November 2015 ersichtlich) führte, entspricht - entgegen der Rechtsmeinung des Spruchsenats - sehr wohl der Situation des § 162 BAO, wonach die Abgabenbehörde dann, wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Aufwendungen abgesetzt werden, verlangen kann, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Soweit er dies verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Mit Blick auf die höchstgerichtliche Rechtsprechung liegt damit in casu keine Tatbestandsmäßigkeit vor bzw. bilden die zur Last gelegten Taten kein Finanzvergehen

(§ 82 Abs. 3 lit b FinStrG). Der OGH führt in seiner - oben bereits zitierten - Entscheidung vom 30.3.2006, 12 05 94/05y aus wie folgt:

„(...) Wenn ein Abgabepflichtiger beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde nach § 162 Abs 1 BAO verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die verlangten Angaben verweigert, sind gemäß Abs. 2 leg. cit. die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen. Die genannte Vorschrift ist ein Instrument der sogenannten Querverprobung mit dem Ziel, Steuerausfälle beim Empfänger eines vom Aufwender abzusetzen versuchten Betrages zu verhindern. Verweigert der Steuerpflichtige seine Mitwirkung, indem er den Empfänger nicht nennt, so geht ihm die Abzugsfähigkeit der geltend gemachten Posten verloren. Dies gilt selbst dann, wenn die Finanzverwaltung diese dem Grunde und der Höhe nach nicht bezweifelt, sondern in freier Beweiswürdigung als erwiesen ansieht. Dem nicht benennenden Steuerpflichtigen wird durch das Auskunftsverlangen konstitutiv eine Art Gefährdungshaftung als Ausgleich für die Verweigerung seiner Mitwirkung (§§ 119, 143 BAO) auferlegt (vgl Ritz BAO-1 § 162 Rz 5, 8; sowie in Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2000, Beiser, Die Empfängerbenennung nach § 162 BAO 75 [86 f] und Dannecker, Betriebsausgaben und Empfängerbenennung im Österreichischen und deutschen Finanz- und Steuerstrafrecht, 99 [105 f, 109, 112]). Die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängerbenennung (allein) vermag jedoch das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht zu begründen, weil der (die Absetzbeträge nicht berücksichtigende, somit höhere) Abgabeananspruch erst durch die Nichtbenennung entsteht (Dannecker 111). Überdies wird bei tatsächlicher Leistung der geltend gemachten Zahlungen durch die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängerbenennung keine Offenlegungspflicht verletzt, weil es dem Abgabepflichtigen frei steht, den Empfänger zu benennen oder die ihn belastenden abgabenrechtlichen Folgen auf sich zu nehmen (Reger/Hacker/Kneidlinger Das Finanzstrafgesetz I § 162 R2 25). Die Sanktion für die Nichtbenennung erschöpft sich also im Verlust der Abzugsfähigkeit als Ausfluss einer abgabenrechtlichen Gefährdungshaftung (vgl Beiser 95).

Sie bleibt damit - den Bedenken der Staatsanwaltschaft (S 21/III) entgegen - keineswegs folgenlos, weshalb auch keine planwidrige (Strafbarkeits-) Lücke vorliegt. Der Umstand, dass in der Buchhaltung des Unternehmens die Empfänger tatsachenwidrig bezeichnet sind, ändert nichts an dieser Beurteilung. Wenn die unrichtige Buchführung bei der Betriebsprüfung dem Prüfer als richtig präsentiert wird, so verstößt der Abgabepflichtige zwar gegen seine Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, doch bewirkt er dadurch keine Abgabenverkürzung, weil er der Abzugsfähigkeit einer tatsächlich erfolgten Betriebsausgabe eben erst durch die Nichtbenennung des Empfängers trotz Verlangens der Abgabenbehörde verlustig wird (vgl Dannecker 110 f).(.. ..)“.

Der OGH befindet sich damit in Einklang mit der herrschenden Lehre.

Exemplarisch sei aus Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuraki, FinStrG Bd. 1" (2013) R2

25, zitiert: wie folgt:

”Aus § 162 Abs. 1 BAO ergibt sich, dass der Abgabepflichtige aus eigenem die Empfänger abgesetzter Beträge oder die Gläubiger passivierter Schulden oder Lasten nicht bekannt geben muss. Er verletzt die Offenlegungspflicht daher nicht, wenn er solche Empfänger oder Gläubiger in der Abgabenerklärung nicht genau bezeichnet (Tz 8 des Fachgutachtens Nr. 46 des Fachsenates des Institutes für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder). Erlässt die Abgabenbehörde einen Ergänzungsauftrag zur Bekanntgabe der Empfänger oder Gläubiger, steht es dem Abgabepflichtigen frei, deren Namen bekannt zu geben. Die Nichtbekanntgabe der Empfänger oder Gläubiger ist jedenfalls dann keine Verletzung der Offenlegungspflicht, wenn die in der Erklärung geltend gemachten Zahlungen tatsächlich geleistet wurden oder die Schulden tatsächlich bestehen. Der Abgabepflichtige verliert in diesem Fall nur das Recht der Absetzung als Betriebsausgaben bzw. der Passivierung. (...)“

In diesem Sinne hat jüngst auch das Bundesfinanzgericht entschieden (Erkenntnis des BFG vom 7.6.2016, RV/7300041/2015; FINDOK 110925, 1. Baubranche 2. Betrügerfirmen aufgesessen 3. § 162 BAO Judikat des OGH, schon objektiver Tatbestand nicht gegeben ...) und unter Berufung auf das zitierte Judikat des OGH vom 30.3.2006, 12 Os 94/05y ein Verschulden an der Geltendmachung der Betriebsausgaben verneint, wenn der Steuerpflichtige die Betriebsausgaben tatsächlich geleistet hat, allerdings Betrugsunternehmen aufgesessen ist.

Für den gegenständlichen Fall folgt daraus zweifelsfrei, dass keine Tatbestandsmäßigkeit vorliegt bzw. die zur Last liegenden Taten kein Finanzvergehen bilden (§ 8 Abs. 3 lit b FinStrG).

III. BEWEISANTRAG:

Der Beschwerdeführer beantragt zum Beweis dafür, dass bei sämtlichen in Rede stehenden Geschäftsvorfällen

- sowohl die fakturierten Leistungen zur Gänze erbracht
- als auch die in Rechnung gestellten Beträge zur Gänze bezahlt wurden,

die Einvernahme des Zeugen Z.

Dass der Zeuge in die Geschäftsvorfälle involviert war und daher Sachdienliches auszusagen vermag, ergibt sich aus seiner Vernehmung als Auskunftsperson (Seite 1 bis 15 des Strafaktes der Finanzstrafbehörde 1. Instanz bzw. Hinweis auf Seite 4, Abschnitt C: RECHTFERTIGUNG DES BESCHULDIGTEN [aE] in der Stellungnahme der Amtsbeauftragten vom 16.3.2016).

IV. ANTRÄGE:

Es werden sohin gestellt folgende

ANTRÄGE:

Das Bundesfinanzgericht möge

1. eine mündliche Verhandlung anberaumen;
2. die beantragten Beweise aufnehmen, insbesondere neben dem sub III. beantragten Zeugen auch den Beschwerdeführer einvernehmen und
3. das Erkenntnis des Spruchsenats im angefochtenen Umfang aufheben und das wider den Beschwerdeführer eingeleitete Finanzstrafverfahren gänzlich gem. den §§ 136, 157 FinStrG einstellen; in eventu
4. die Strafe auf ein tat- und schuldangemessenes Ausmaß reduzieren."

Mit Schreiben vom 6.3.2017 wurde der Bf. zur Vorlage von Kontoauszügen zum Nachweis der Barzahlungen aufgefordert:

"In der Finanzstrafsache gegen P wegen der Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1, 3 lit. a des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) werden Sie ersucht, nachstehende Fragen innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens zu beantworten und die angesprochenen Unterlagen vorzulegen:

Die Prüfungsfeststellungen hinsichtlich der Bewertung von Eingangsrechnungen als Deckungsrechnungen mit der steuerlichen Konsequenz der Nichtanerkennung als Betriebsausgabe werden im Beschwerdeverfahren betreffend des Vorliegens der subjektiven Tatseite in Abrede gestellt.

Rechnungen der B.GmbH, BmGmbH, BiGmbH und CGmbH sollen mittels namhafter Barzahlungen beglichen worden sein, dazu wird

1) um Vorlage der Kontoauszüge der Jahre 2010 und 2011, aus denen **alle** Kontenbewegungen dieser Zeiträume hervorgehen, ersucht.

2) Bitte geben Sie anhand dieser (**lückenlosen**) Kontoauszüge bekannt, welche Barabhebungen zur Bezahlung der verfahrensgegenständlichen beanstandeten Rechnungen gedient haben.

Sollten die Barzahlungen an diese Firmen nicht durch entsprechende Abhebungen von Bankkonten geleistet worden sein, werden Sie zur Bekanntgabe der Mittelherkunft unter Vorlage der entsprechenden Unterlagen (z.B. Sparbuchabhebungen usw.) und Belege aufgefordert."

Dazu wurden mit Schreiben vom 23.3.2017 Kassabuch 2010, Kontoauszüge 2010, Kassabuch 2011 und Kontoauszüge 2011 sowie eine Aufstellung zu Privateinlagen und Privatentnahmen 2009-2011 vorgelegt und mit Verweis auf das Erkenntnis des BFG zu RV/7300041/2015 und die Judikatur des OGH zu 12 Os 94/05 y nochmals darauf verwiesen, dass bereits das Vorliegen der objektiven Tatseite zu verneinen sei.

In der mündlichen Verhandlung vom 9. Mai 2017 wurde auf das bisherige Vorbringen und auf die Vorlage der Unterlagen zum Nachweis der erfolgten Zahlungen verwiesen. Der Antrag auf Einvernahme des Zeugen Z wurde aufrecht erhalten.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

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

Gemäß § 33 Abs. 3 lit. a FinStrG ist eine Abgabenverkürzung nach Abs. 1 oder 2 bewirkt, mit Bekanntgabe des Bescheides, mit dem bescheidmäßig festzusetzende Abgaben zu niedrig festgesetzt wurden oder wenn diese infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anmeldefrist, Anzeigefrist) nicht festgesetzt werden konnten.

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.

Der durch den Spruchsenat angenommene objektive Tatbestand beruht auf den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung, in deren Rahmen Vorsteuern aus Rechnungen von Fremdleistungsunternehmen und die geltend gemachten Zahlungen an diese Subunternehmen zum Teil nicht als Betriebsausgaben anerkannt wurden.

Dazu ist vorweg festzuhalten, dass in einem Finanzstrafverfahren keine Bindung an die Feststellungen der Abgabenbehörde und deren rechtliche Würdigung besteht, sondern die Finanzstrafbehörde eigenständig festzustellen hat, inwieweit Abgabennachforderungen als strafbestimmende Wertbeträge für Zwecke eines Finanzstrafverfahrens übernommen werden können, wobei abgabenrechtlichen Prüfungen jedoch der Status einer qualifizierten Vorprüfung hinsichtlich des objektiven Tatbestandes zukommt.

Zu den Fremdleistungsunternehmen wird im Bericht vom 28.10.2015 über die abgabenbehördliche Prüfung für die Jahre 2010 und 2011 unter Tz 1 ausgeführt, dass sich im Aufwand der Firma des Bf. auch Subleistungen befanden, bei denen sowohl die Leistungserbringung als auch der Geldfluss zweifelhaft seien. Es existierten keine fremdüblichen Vereinbarungen, Aufzeichnungen ect. Bei Subleistungen der BiGmbH, der B.GmbH und der CGmbH wurden Kürzungen von 50% des geltend gemachten Aufwandes vorgenommen, der geltend gemachte Aufwand aus Rechnungen der BmGmbH wurde zur Gänze nicht anerkannt, da diese Gesellschaft zum Zeitpunkt der behaupteten Leistungserbringung weder über eigenes Personal, noch eine gültige UID-Nummer verfügte und keine Befreiung in der HFU-Liste vorlag.

Die Jahreserklärung zur Einkommensteuer 2010 führte demnach zum unrichtigen Erstbescheid vom 7.11.2011.

Die Jahreserklärung zur Einkommensteuer 2011 führte demnach zum unrichtigen Erstbescheid vom 13.12.2012.

Zu prüfen ist, ob der Bf. vollendete Abgabenhinterziehungen nach § 33 Abs. 1 i.V. Abs. 3 lit. a FinStrG begangen hat.

Am 9.10.2015 hat der Bf. als Verdächtiger in Abwesenheit seines Verteidigers zu den Anlastungen angegeben:

"1) Wie wurde der Kontakt mit dem gegenständlichen Subunternehmer hergestellt?

Z1 hat in allen Fällen den Kontakt hergestellt.

Seit Ende 2009 existierte das Angebot von Herrn Z1, über seinen AG

Personal für entsprechende Subleistungen zu organisieren.

Herr Z1 war laut eigenen Angaben damals bei einem Baumeister namens H.Z. als Projektleiter angestellt und dort für die Abwicklung der Subaufträge zuständig.

Für Herrn P war der Ablauf der Rechnungslegung schlüssig und üblich.

Hr. Z1 hat keine Provision von Herrn P für diese Vermittlungen erhalten.

2) Wer war ihr Ansprechpartner?

Hr. Z1 war mein ausschließlicher und permanenter Ansprechpartner.

Es bestand nie Kontakt mit BM H.Z..

3) Wie kommunizierten sie mit dem genannten Ansprechpartner?

Immer mit Herrn Z1 (Tel.)

4) Existierte eine schriftliche Leistungsvereinbarung zwischen Ihnen und den ggstl. Subunternehmern?

Es gab lediglich mündliche Vereinbarungen. Probleme bei der Abwicklung traten so gut wie nie auf.

Es wurden definitiv keine Verträge schriftlich abgeschlossen.

HFU-Liste wurde von Herrn P sporadisch geprüft. (siehe Kopie)

5) Waren die vereinbarten Preise aus ihrer Sicht marktüblich?

Die vereinbarten Preise waren aus meiner Sicht jedenfalls marktüblich.

6) Wie wurde die Leistungserbringung durch sie überwacht und dokumentiert?

Existieren Bautagebücher etc.?

Unregelmäßig durch mich, die Baustellen wurden primär durch Herrn Z1 überwacht.

Fallweise war ich vor Ort und überprüfte den Baufortschritt etc.

Ich dokumentiere die Baustellentätigkeit nur auf Verlangen des Kunden.

Baumaßenabrechnungen etc. wurden durch die Auftraggeber stichprobenartig überprüft.

7) Warum wurde Barzahlung vereinbart ?

Auf Wunsch der Subunternehmer stimmte ich zu.

8) Wem wurde das Geld übergeben? War diese Person zeichnungsberechtigt?

Geld wurde an Herrn Z1 übergeben, dieser tauchte mit vorausgefüllten

Kassenbelegen der jeweiligen "Firmen" in meinem Büro auf, in zwei oder drei Fällen eine deutsch sprechende Frau, deren Namen ich nicht kannte.

Herr Z1 avisierte diese Frau.

Ich bin davon ausgegangen, mich auf Herrn Z1 verlassen zu können.

Ich habe es als nicht unüblich empfunden, nicht dem Unternehmer selbst das Geld zu übergeben, sondern Herrn Z1.

Dieses Vertrauensverhältnis zu Herrn Z1 basiert auf unserer gemeinsamen Lehrzeit bei der Fa. M, sowie einer jahrzehntelangen Bekanntschaft.

9) Haben sie die Angaben des Subunternehmers, wie etwa Namen, UID-Nr oder Unterschrift überprüft?

Es wurden sporadisch Abfragen über die Unternehmen durchgeführt, jedoch nicht in einem fremdüblichen Ausmaß;

Warum wurde die Zusammenarbeit mit diesem Unternehmen bereits nach kurzer Zeit wieder beendet?

Ich habe mir dabei nicht viel gedacht. Hr. Z1 sagte mir, dass er aufgrund seiner Tätigkeit bei BM H.Z. über Kontakte zu mehreren Subfirmen dieses BM verfüge.

Herr Z1 war glaubwürdig überrascht, als ich ihm berichtete, dass das FA diese Subunternehmen als Scheinfirmen einstufe.

Ich glaube nicht, dass Herr Z1 mich bewusst hintergangen hat."

Der beantragte Zeuge Z hat bereits am 20. Oktober 2015 als Auskunftsperson befragt Folgendes angegeben:

"Überwiegend habe ich die Barzahlungen für Herrn H.Z. übernommen, gelegentlich auch die Sekretärin Frau S. Die Beträge wurden zur Gänze an Herrn H.Z. übergeben. Ich habe pro Woche € 400,00 ab Jänner 2010 für Inkassotätigkeiten erhalten. Ich verfüge über keine Zeichnungsberechtigungen für die Firmen B.GmbH, BiGmbH, BmGmbH, R.GmbH oder T.GmbH. Die Unterschriften auf den Kassabelegen sind mir nicht bekannt. Mein Ansprechpartner war nur Herr H.Z.. Die Gesamtsumme der übernommenen Beträge ist mir nicht bekannt."

Gemäß § 161 Abs. 1 FinStrG hat das Bundesfinanzgericht, sofern die Beschwerde nicht gemäß § 156 mit Beschluss zurückzuweisen ist, grundsätzlich in der Sache selbst mit Erkenntnis zu entscheiden. Es ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung des Erkenntnisses seine Anschauung an die Stelle jener der Finanzstrafbehörde zu setzen und das angefochtene Erkenntnis (den Bescheid) abzuändern oder aufzuheben, den angefochtenen Verwaltungsakt für rechtswidrig zu erklären oder die Beschwerde als unbegründet abzuweisen.

Wie in der Beschwerde rechtsrichtig ausgeführt wird, liegen der Nichtanerkennung von geltend gemachten Betriebsausgaben nach § 162 BAO andere rechtliche Vorgaben zu Grund, als Voraussetzungen für den objektiven Tatbestand einer Abgabenhinterziehung der bescheidmässig festzusetzenden Einkommensteuer bestehen.

Als Rechtsgrundlage zur Nichtanerkennung von geltend gemachten Betriebsausgaben dient im Abgabenverfahren § 162 BAO.

Gemäß § 162 Abs. 1 BAO gilt: Wenn der Abgabepflichtige beantragt, dass Schulden, andere Lasten oder Aufwendungen abgesetzt werden, so kann die Abgabenbehörde

verlangen, dass der Abgabepflichtige die Gläubiger oder die Empfänger der abgesetzten Beträge genau bezeichnet.

Abs. 2: Soweit der Abgabepflichtige die von der Abgabenbehörde gemäß Abs. 1 verlangten Angaben verweigert, sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Trotz (vermeintlicher) Empfängerbenennung kann einer Aufwendung die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe versagt werden, wenn die vom Abgabepflichtigen genannte Person nicht Empfänger des abgesetzten Betrages ist (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm. 63). Mit der bloßen Namhaftmachung des Empfängers ist der Abzug von Ausgaben noch nicht gesichert. Wenn maßgebliche Gründe die Vermutung rechtfertigen, dass die benannte Person nicht der Empfänger der abgesetzten Beträge ist, kann die Behörde den Abzug trotzdem versagen; Ziel des Abgabenverfahrens ist die Erforschung der materiellen Wahrheit, nicht die Herbeiführung eines formal verstandenen Aussageergebnisses (vgl. VwGH 13.11.1985, 84/13/0127; VwGH 22.3.1995, 83/13/0076; 26.9.2000, 98/13/0216). Es ist daher der Aufforderung nach § 162 BAO nicht entsprochen, wenn die benannten Personen nicht die tatsächlichen Empfänger der behaupteten Zahlungen sind (VwGH 30.9.1998, 96/13/0017; 15.9.1999, 83/13/0150). Die Namhaftmachung des Empfängers unterliegt der freien Beweiswürdigung (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 4 Anm. 63).

Finanzstrafrechtlich sind jedoch andere Prüfungsmaßstäbe anzulegen.

Zur Nichtanerkennung von Betriebsausgaben nach § 162 BAO hat der Oberste Gerichtshof zu OGH 23.03.2006, 12 Os94/05 y, RS0120682 finanzstrafrechtlich ausgeführt:

Bei tatsächlicher Leistung der als Absetzbeträge geltend gemachten Zahlungen vermag die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängerbenennung (allein) das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG nicht zu begründen, weil der (die Absetzbeträge nicht berücksichtigende, somit höhere) Abgabenanspruch erst durch die Nichtbenennung entsteht. Auch der Umstand, dass in der Buchhaltung des Unternehmens die Empfänger tatsachenwidrig bezeichnet sind und die unrichtige Buchführung bei der Betriebsprüfung dem Prüfer als richtig präsentiert wird, ändert an dieser Beurteilung nichts.

Die Herstellung unrichtiger Buchhaltungsbelege bzw. deren Verfälschung, aber auch bloß die Vorweisung solcher Unterlagen im Abgabenverfahren (etwa bei einer Betriebsprüfung) vermögen bei tatsächlich erbrachten Leistungen aber andere strafbare Handlungen zu begründen. In Betracht kommen die Vergehen der Urkundenfälschung nach § 223 Abs. 1, Abs. 2 StGB, subsidiär die Vergehen der Fälschung eines Beweismittels nach § 293 Abs 1, Abs 2. StGB. Mangels eines mit dem Urkunden- oder Beweismitteldelikt begangenen Finanzvergehens käme die Subsidiaritätsklausel des § 22 Abs. 3 FinStrG idF des Steuerreformgesetzes 2005 hier nicht zum Tragen.

Eine Strafbarkeit wegen (versuchter oder vollendeter) Abgabenhinterziehung ist freilich dann gegeben, wenn die im Abgabeverfahren geltend gemachten Schulden, anderen

Lasten oder Aufwendungen in Wahrheit gar nicht bestehen. Legt der Abgabepflichtige seinen Abgabenerklärungen solche fingierten Betriebsausgaben bzw. Passiva zu Grunde, so haftet er (auch) finanzstrafrechtlich für die dadurch bewirkte bzw. zu bewirken versuchte Abgabenverkürzung.

Bereits die Betriebsprüfung ging davon aus, dass tatsächlich Leistungen erbracht wurden, zu diesem Schluss ist der Finanzstrafsenat des BFG unter Würdigung aller schriftlicher Unterlagen sowie der Angaben des Bf. und des im behördlichen Verfahren einvernommen Z ebenfalls gekommen. Weitere Aufschlüsse waren nach den kargen Angaben von Z im behördlichen Verfahren durch seine nochmalige Einvernahme nicht zu erwarten, daher konnte von einer Zeugeneinvernahme vor dem BFG abgesehen werden.

Es verblieb jedoch finanzstrafrechtlich zu prüfen, ob auch der in den Rechnungen dargelegte Leistungsumfang zutreffend sein kann. Es entspricht nämlich der allgemeinen Lebenserfahrung in der Baubranche, dass vielfach Deckungsrechnungen Verwendung finden, denen jedoch ein tatsächlicher Aufwand eines Unternehmens für die Bezahlung der tätig gewordenen "Schwarzarbeiter" gegenübersteht, der bisher in zahlreichen Abgaben- wie Finanzstraßverfahren mit der Hälfte des Rechnungsbetrages geschätzt wurde.

Zur Überprüfung, ob tatsächlich auch jeweils Geldmittel zur behaupteten Barzahlung der Rechnungen vorhanden gewesen sind, wurde der Bf. im Verfahren vor dem BFG zur Vorlage seiner Bankkonten für die bezughabenden Zeiträume aufgefordert.

Dieser Aufforderung wurde nachgekommen und Kontoauszüge und Kassaberichte vorgelegt, in denen die Geschäftsvorfälle unterschiedlich farbig gekennzeichnet sind.

Bauleistungen 2010 und 2011:

B.GmbH (in der Tabelle 1), BmGmbH (in der Tabelle 2), BiGmbH (in der Tabelle 3), CGmbH (in der Tabelle 4).

Firma	Rechnungsdatum	Betrag	Bezahlung
1	29.1.2010	8.500,00	Bankkonto an Kassa
1	5.2.2010	10.000,00	Bankkonto an Kassa
1	17.2.2010	1.092,00	höherer Übertrag knapp vor Überweisung aus Kassa
1	3.3.2010	19.900,00	Übertrag aus der Bank an Kassa 10.000,00, Restbetrag in der Kassa vorhanden
1	2.4.2010	15.000,00	Bankkonto an Kassa
1	20.4.2010	23.000,00	Privateinlage in Kassa 10.000 Restbetrag in der Kassa vorhanden
2	28.6.2010	2.600,00	Kassaausgang bei Kassastand von ca. € 20.000

2	5.7.2010	1.800,00	Bankkonto an Kassa
2	30.8.2010	1.578,50	Kassaausgang bei Kassastand von ca. € 9.000
2	31.8.2010	13.500,00	Bankkonto an Kassa zuvor € 13.000
2	1.9.2010	5.404,00	Privateinlage € 5.500
3	27.8.2010	1.558,00	Kassaausgang bei Kassastand von ca. € 12.500
3	15.9.2010	7.000,00	Bankkonto an Kassa zuvor € 4.000
3	20.9.2010	8.365,50	Bankkonto an Kassa
3	21.9.2010	25.865,00	Kassa
3	29.10.2010	6.800,00	Bankkonto an Kassa zuvor € 3.000
4	27.5.2011	7.070,00	Bankkonto an Kassa zuvor € 10.000
4	6.6.2011	1.542,00	Kassa
4	20.6.2011	6.942,00	Kassa
4	31.7.2011	2.114,00	Kassa
4	5.7.2011	4.000,00	Kassa
4	11.7.2011	4.500,00	Bankkonto an Kassa zuvor € 8.500,00
4	26.7.2011	5.400,00	Bankkonto an Kassa zuvor € 7.000
4	8.8.2011	1.172,00	Kassa
4	19.8.2011	7.800,00	Bankkonto an Kassa zuvor € 8.000
4	25.8.2011	7.570,00	Bankkonto an Kassa zuvor € 8.700
4	25.8.2011	1.100,00	"-"

Damit wurde der behauptete Zahlungsfluss dokumentiert. Indizien für eine Annahme, dass die vorgelegten Buchhaltungsunterlagen nicht richtig sind, liegen nicht vor. Es wird somit davon ausgegangen, dass zu den vorliegenden Rechnungen auch Zahlungen in der angegebenen Höhe geleistet wurden.

Damit ist der Judikatur des OGH folgend bereits der objektive Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1, 3 lit. a FinStrG nicht gegeben.

Das Verfahren war somit nach den §§ 136, 157 FinStrG einzustellen.

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 9. Mai 2017