



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Finanzstrafsenat Wien 3

GZ. FSRV/0022-W/11,
miterledigt FSRV/0021-W/11

Berufungsentscheidung

Der Finanzstrafsenat Wien 3 als Organ des Unabhängigen Finanzsenates als Finanzstrafbehörde zweiter Instanz hat durch den Vorsitzenden Hofrat Dr. Karl Kittinger, das sonstige hauptberufliche Mitglied Hofräatin Dr. Michaela Schmutzer sowie die Laienbeisitzer Mag. Dr. Jörg Krainhöfner und Dr. Wolfgang Seitz als weitere Mitglieder des Senates in den Finanzstrafsachen gegen 1.) die Beschuldigte R.H., Adresse1 und 2.) den belangten Verband Fa. A-GmbH., beide vertreten durch Dkfm. Karl Rössner, 1140 Wien, Kienmayergasse 10, wegen der Finanzvergehen der bewirkten und versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) über die Berufungen des Amtsbeauftragten AB vom 5. Jänner 2011 gegen das Erkenntnis des Spruchsenates beim Finanzamt Wien 1/23 als Organ des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. November 2010, SpS, nach der am 8. November 2011 in Abwesenheit der Beschuldigten und in Anwesenheit ihres Verteidigers, des Amtsbeauftragten AB sowie der Schriftführerin E.M. durchgeföhrten mündlichen Verhandlung

zu Recht erkannt:

Die Berufungen des Amtsbeauftragten werden als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Mit Bescheid vom 28. Juli 2010 wurde gegen die Beschuldigte R.H. das Finanzstrafverfahren wegen des Verdachtes der bewirkten und versuchten Abgabenhinterziehung gemäß §§ 13, 33 Abs. 1 FinStrG eingeleitet, sie habe als Geschäftsführerin der Fa. A-GmbH.

1.) vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und zwar dadurch, dass Abgaben, die bescheidmäßig festzusetzen sind, zu niedrig festgesetzt worden seien eine Verkürzung von Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 10.091,67 bewirkt und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG begangen; und weiters

2.) vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung von bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, und zwar Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 19.928,00, Körperschaftsteuer 2006 in Höhe von € 6.001,81 und Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 2.060,00 zu bewirken versucht und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 13 FinStrG begangen.

Ebenfalls mit Bescheid vom 28. Juli 2010 wurde gegen den belangten Verband Fa. A-GmbH. das Finanzstrafverfahren eingeleitet, weil der Verdacht bestehe, dass R.H. als dessen Entscheidungsträgerin im Sinne des § 2 Abs. 1 Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) iVm § 28a FinStrG zugunsten des Verbandes unter Verletzung der dem Verband treffenden Verpflichtungen Finanzvergehen begangen habe und somit eine Verantwortlichkeit des Verbandes gemäß § 3 Abs. 2 VbVG iVm § 28a FinStrG gegeben sei, und zwar bestehe der Verdacht, dass R.H. als Geschäftsführerin des Verbandes vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Verkürzung bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, und zwar Umsatzsteuer 2006 in Höhe von € 19.928,00, Körperschaftsteuer 2006 in Höhe von € 6.001,81 und Umsatzsteuer 2007 in Höhe von € 2.060,00 zu bewirken versucht und hiermit ein Finanzvergehen nach § 33 Abs. 1 FinStrG iVm § 13 FinStrG begangen habe.

Mit Erkenntnis des Spruchsenates vom 18. November 2010 wurde sowohl das gegen die Beschuldigte R.H. als auch gegen den belangten Verband Fa. A-GmbH. anhängige Finanzstrafverfahren gemäß § 136 FinStrG eingestellt.

Zur Begründung wird im Erkenntnis des Spruchsenates ausgeführt, die Beschuldigte R.H. beziehe als Geschäftsführerin ein monatliches Nettoeinkommen von ca. € 1.000,00, habe keine Sorgepflichten und sei finanzstrafbehördlich unbescholtan.

Die Fa. A-GmbH. sei am 14. September 1991 gegründet und in das Firmenbuch eingetragen worden. Seit 25. Oktober 1991 sei die Beschuldigte R.H. deren alleinige Geschäftsführerin.

In den Veranlagungsjahren 2005-2007 seien Vorsteuern aus Subprovisionen abgezogen worden. Eine Abfrage bezüglich der Provisionsempfänger habe ergeben, dass in mehreren Fällen die der Behörde bekannt gegebenen Provisionsempfänger nicht im zentralen Melderegister aufscheinen würden und auch nicht an den damals angeführten Adressen wohnhaft seien. Gemäß § 162 Abs. 1 BAO sei daher der Betriebsausgabenabzug versagt worden. Dadurch sei auch für diese Rechnungen der Vorsteuerabzug nicht möglich, da diese nicht für das Unternehmen ausgeführt gelten würden. Es sei daher zu Umsatzsteuernachforderungen für die Jahre 2005-2007 gekommen. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer habe die Aberkennung der Subprovisionen als Betriebsausgabe gemäß § 162 Abs. 1 BAO zu einer Korrektur der Körperschaftsteuerberechnung und zu einer Nachforderung an Körperschaftsteuer für das Jahr 2006 geführt.

Nicht festgestellt habe werden können, dass R.H. es ernstlich für möglich gehalten und sich damit abgefunden hätte, unter Verletzung ihrer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung an bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, nämlich Umsatzsteuer für 2005, 2006 und 2007 sowie Körperschaftsteuer für 2006 in der Gesamthöhe von € 38.081,48 zu bewirken. Zu diesen Feststellungen sei der Spruchsenat aufgrund der glaubwürdig leugnenden Verantwortung der Beschuldigten durch ihren ausgewiesenen Verteidiger in der mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat am 28. November 2010 gekommen. Insbesondere habe der Verteidiger im Namen der Beschuldigten nachweisen können, woher die Kontakte der namentlich genannten Provisionsempfänger stammen würden und es habe sich dabei um renommierte Immobilienkanzleien in Wien gehandelt. Der Umstand alleine, dass im Jahr 2010 die Adressen der Provisionsempfänger aus den Jahren 2005, 2006 und 2007 nicht mehr auszuforschen gewesen seien, sei nicht ausreichend, um hier die Beschuldigte wegen vorsätzlicher Steuerhinterziehung schuldig zu erkennen. Die Nichtanerkennung von Provisionen im Sinne des § 162 BAO führe nicht zum Schluss, dass dies strafrechtliche Relevanz habe. Es sei von Seiten der Finanzbehörde nicht einmal behauptet worden, dass die Provision tatsächlich nicht bezahlt worden sei. Die Versagung des Vorsteuerabzuges aus dem Grund des § 162 BAO sei formalrechtlich erfolgt und lasse nicht den Schluss zu, dass die Subprovisionen tatsächlich nicht gezahlt worden seien, nur weil Provisionsempfänger im Jahr 2010 nicht mehr auffindbar gewesen seien.

Zu Recht habe der Verteidiger auch die Umstände der Anlastungen, worin sich Rechenfehler als auch Textfehler befunden hätten, zumal die Anlastungen der Einkommensteuer 2006 bei der Fa. A-GmbH. bzw. deren Geschäftsführerin nicht möglich seien, kritisiert. Bezuglich Rechenfehler sei auch auszuführen, dass für die Umsatzsteuer 2005 der Betrag von € 10.091,67 zu hoch gegriffen sei, zumal der strafbestimmende Wertbetrag auf € 4.891,67 zu reduzieren wäre, da die Vorsteuer betreffend die Rechnung vom 24. November 2005 (D.K.) über € 5.200,00 bereits im Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 25. September 2007 in Form einer Vorsteuerkorrektur angelastet worden sei.

Die subjektive Tatseite bezüglich einer Steuerhinterziehung sei auch aufgrund der vorhandenen Beweisergebnisse nicht nachweisbar, zumal R.H. in sämtlichen Abgabenerklärungen 2005-2008 die Empfänger mit Namen, Anschrift und Betrag in einer Beilage zum Jahresabschluss 2005 bis 2008 offen gelegt habe. Somit habe sie nicht die abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt. Unter Nachweis durch den Verteidiger der Beschuldigten habe es für jede Provision einen zugehörigen Ertrag bei der Fa. A-GmbH. gegeben, wobei die Beilage einer Kopie des Schreibens in der mündlichen Verhandlung überreicht worden sei. Die beanstandeten Provisionen hätten im Jahr 2005 12% und 2007 8% der Gesamtprovisionen betragen. Aufgrund der wirtschaftlich schwierigen Lage am Immobiliensektor sei die Fa. A-GmbH. bezüglich Suchannoncen mit vielen Kollegen aus der Immobilienbranche in Kontakt gewesen und es sei zu verschiedenen Provisionsempfängern gekommen, welche die Beschuldigte durch Kollegen kennengelernt habe. Da die Beschuldigte, wie bereits erwähnt, nicht ihre Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nennung sämtlicher Subprovisionsempfänger samt Erträgen verletzt habe, könne im Zweifel für die Beschuldigte aufgrund der durch die Betriebsprüfung vorgenommenen Vorsteuerkorrekturen nicht festgestellt werden, dass es sich um eine Hinterziehung im Sinne des § 33 Abs. 1, Abs. 3 lit. a FinStrG bzw. um eine teilweise im Versuchsstadium im Sinne des § 13 FinStrG gebliebene betreffend Umsatzsteuer 2006 und 2007 handle.

Es sei daher im Zweifel für die Beschuldigte und die Fa. A-GmbH. mit Verfahrenseinstellung vorzugehen gewesen.

Gegen dieses Erkenntnis des Spruchsenates richten sich die vorliegende frist- und formgerechten Berufungen des Amtsbeauftragten AB vom 5. Jänner 2011, mit welcher ein Schulterspruch und eine schuldangemessene Bestrafung der Beschuldigten und des belangten Verbandes beantragt wird.

Die Einstellung sei erfolgt, da der Spruchsenat die subjektive Tatseite nicht als erfüllt ansehe. Diese sei jedoch aus Sicht des Amtsbeauftragten aus folgenden Gründen gegeben: Die nun bekämpfte Nichtanerkennung der Subprovisionen und der damit implizierte Vorwurf der Übergabe falscher Dokumente und somit die Verletzung der Wahrheitspflicht sei nach Feststellung der Betriebsprüfung unbeeinsprucht geblieben.

Der strafbestimmende Wertbetrag an Umsatzsteuer 2005 in Höhe von € 10.091,67 setze sich aus den Feststellungen des Betriebsprüfungsberichtes vom 22. Dezember 2009 in Höhe von € 4.891,67 sowie der ebenfalls im Betriebsprüfungsbericht (Bl. 7) erwähnten Subprovision des D.K. in Höhe von € 5.200,00 zusammen. Letztere sei bereits durch die Vorbescheidkontrolle der am 28. Februar 2007 eingebrachten Umsatzsteuerjahreserklärung aufgedeckt worden und es liege diesbezüglich strafbarer Versuch im Sinne des § 13 FinStrG vor.

Den Ausführungen im Erkenntnis, die Beschuldigte sei ihrer Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch Nennung der Subprovisionsempfänger nachgekommen, wird seitens des Amtsbeauftragten entgegengehalten, dass die übergebene Empfängerliste nicht korrekt gewesen sei. Die Provisioneingänge und deren Zuteilung an die Subprovisionsempfänger könnten zwar nachvollzogen werden, jedoch stimmten die Unterlagen dahingehend nicht, als etwa 10% dieser nicht auffindbar seien. Bei etwa jeder 10. Subprovision könne der Empfänger weder durch Abfrage im zentralen Melderegister und/oder bei direkter Prüfung der Wohnadresse durch den Prüfer nicht nachvollzogen werden. Laut Aussage des steuerlichen Vertreters der Beschuldigten handle es sich bei den nicht auffindbaren Provisionsempfängern um in der Branche bekannte/etablierte Personen. Deren Unauffindbarkeit lasse dies stark bezweifeln, hätten diese doch zumindest einen ordentlichen Wohnsitz in Österreich.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

§ 162 BAO lautet: 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 (§ 162 Abs. 1 BAO).

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

Der Anschuldigung der Finanzstrafbehörde erster Instanz im Bescheid über die Einleitung des Finanzstrafverfahrens vom 28. Juli 2010 sowie in der Stellungnahme des Amtsbeauftragten an den Spruchsenat vom 22. Oktober 2010 liegen die Feststellungen einer mit Bericht vom

22. Dezember 2009 abgeschlossenen Außenprüfung betreffend Umsatz- und Körperschaftsteuer 2005-2007 unter den Textziffern (Tz.) 1 und 2 zugrunde.

Unter Tz. 1 „*Vorsteuer Subprovisionen*“ wurde festgestellt, dass im Jahr 2005 von Frau G.D. zwei Honorarnoten an die Fa. A-GmbH. gestellt worden seien. Da Frau G.D. in diesem Zeitraum Kleinunternehmerin gewesen sei und in ihrer Honorarnoten deswegen keine Umsatzsteuer ausgewiesen habe, sei in diesen zwei Fällen die Vorsteuer in Höhe von € 3.591,67 zu unrecht abgezogen worden.

Sämtliche andere Umsatzsteuernachforderungen beruhen nach den Feststellungen der Außenprüfung auf Vorsteuern aus Subprovisionen, für welche gemäß § 162 Abs. 1 BAO der Betriebsausgabenabzug und davon abgeleitet auch der Vorsteuerabzug nicht anzuerkennen gewesen seien. Die Empfänger der Provisionszahlungen seien zwar mit Namen und Anschrift der Abgabenbehörde bekannt gegeben worden, diese hätten jedoch von den Prüfern unter den angegebenen Adressen nicht angetroffen werden können und auch eine Abfrage dieser Personen im zentralen Melderegister seien negativ gewesen.

Auch die der erstinstanzlichen Anschuldigung zugrunde liegende Körperschaftsteuernachforderung 2006 beruht gemäß Tz. 2 des Berichtes über die Außenprüfung auf der Nichtanerkennung der im Bericht über die Außenprüfung näher bezeichneten Provisionszahlungen wegen mangelnder Empfängerbenennung (§ 162 Abs. 1 BAO).

Die Unterlassung oder Verweigerung der Empfängerbenennung (allein) vermag 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. 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. Die Sanktion für die Nichtbenennung erschöpft sich also im Verlust der Abzugsfähigkeit als Ausfluss einer abgabenrechtlichen Gefährdungshaftung. Sie bleibt damit keineswegs folgenlos, weshalb auch keine planwidrige (Strafbarkeits-)Lücke vorliegt. Eine Strafbarkeit wegen Abgabenhinterziehung wäre lediglich dann gegeben, wenn die geltend gemachten Schulden, anderen Lasten oder Aufwendungen in Wahrheit gar nicht beständen. Legt der Abgabepflichtige seinen Abgabenerklärungen solche fingierten Betriebsausgaben bzw. Passiva

zu Grunde, so würde er (auch) finanzstrafrechtlich für die dadurch bewirkte bzw. zu bewirken versuchte Abgabenverkürzung haften (OGH vom 23. März 2006, 12 Os 94/05y).

Wird im Abgabenverfahren der Betriebsausgabenabzug versagt, weil der Abgabepflichtige den Empfänger der Betriebsausgaben nicht nennt (§ 162 BAO), so ist in dieser Verletzung der Obliegenheit des § 162 BAO noch keine Abgabenhinterziehung zu erblicken. Die diesbezüglichen Berufungseinwendungen des Amtsbeauftragten, in der Übergabe einer nicht korrekten Empfängerliste liege die Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht durch die Beschuldigte, sind daher nicht zutreffend.

Die Nichterfüllung der Formalverpflichtung nach § 162 BAO entbindet die Finanzstrafbehörde in keiner Weise davon, den zugrunde liegenden Sachverhalt eigenständig zu beurteilen, somit im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu prüfen, ob der Abgabepflichtige tatsächlich Abgaben verkürzt hat, daher, ob betriebsbedingte Aufwendungen vorliegen. Die bloße Tatsache, dass der Steuerpflichtige den Empfänger nicht nennt, rechtfertigt nicht die Annahme einer Abgabenverkürzung iSd § 33 FinStrG.

Die Folge der Nichtabzugsfähigkeit ist ein Schadensausgleich für die durch die Nichtbenennung ausgelöste Gefährdungslage. Die im Besteuerungsverfahren eintretende Gefährdungshaftung ist nicht Tatobjekt der Abgabenhinterziehung (vgl ausführlich *Leitner, Österreichisches Finanzstrafrecht*², 191 f).

Gemäß § 98 Abs. 3 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht; „bleiben Zweifel bestehen, so darf die Tatsache nicht zum Nachteil des Beschuldigten oder der Nebenbeteiligten als erwiesen angenommen werden.“

Eine Bestrafung der Beschuldigten wäre daher nur dann in Betracht gekommen, wenn der Nachweis erbracht worden wäre, dass tatsächlich keine Leistungen der Provisionsempfänger an die Fa. A-GmbH. erbracht und daher keine betrieblich veranlassten Zahlungen geleistet wurden.

Weder aus den Feststellungen des erstinstanzlichen Abgabenverfahrens noch aus denen des gegenständlichen Finanzstrafverfahrens lässt sich jedoch ein Nachweis dahingehend erbringen, dass die in den Tz. 1 und 2 des zugrunde liegenden Berichtes über die Außenprüfung genannten Leistungen gar nicht erbracht und fingierte Zahlungen an tatsächlich nicht existente Empfänger geleistet worden wären. Dafür bieten die vorliegenden Beweisergebnisse keine ausreichenden Anhaltspunkte. Allein der Umstand, dass die Provisionsempfänger von der Abgabenbehörde an den genannten Adressen sowie im

zentralen Melderegister nicht aufgefunden werden konnten, lässt noch nicht den für ein Finanzstrafverfahren erforderlichen sicheren Schluss zu, dass tatsächlich keine zum Vorsteuerabzug berechtigende Vermittlungsleistungen an die GmbH erbracht sowie keine betrieblich veranlassten Zahlungen erfolgt wären.

Insoweit für das Jahr 2005 im Rahmen der Umsatzsteuererklärung ein ungerechtfertigter Vorsteuerabzug aus Rechnungen ohne Umsatzsteuerausweis der Kleinunternehmerin G.D. in Höhe von € 3.591,67 geltend gemacht wurde, ist auszuführen, dass nach den vorliegenden Ermittlungsergebnissen (Beschuldigtenvernehmung vom 22. September 2010), die Erstellung der Buchhaltung, die Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldung und auch die Erstellung der Jahressteuererklärung der steuerlichen Vertreterin aufgrund der von der Beschuldigten übergebenen Unterlagen, Belege und Grundaufzeichnungen oblag. Insoweit konnte die Beschuldigte, welche Rechnungen ohne gesonderten Umsatzsteuerausweis an die Steuerberatungskanzlei weitergeleitet hatte, darauf vertrauen, dass ein Vorsteuerabzug schon wegen des mangelnden gesonderten Umsatzsteuerausweises in den Rechnungen nicht erfolgen würde. Sie konnte sich diesbezüglich auf die richtige Verarbeitung dieser Belege durch einen qualifizierten Erfüllungsgehilfen in Form eines berufsmäßigen Parteienvertreters verlassen, weswegen ihr auch insoweit kein Verschulden anzulasten ist.

Da somit insgesamt ein Nachweis einer Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs. 1 FinStrG teilweise iVm § 13 FinStrG nicht erbracht werden konnte, ist die mit dem angefochtenen erstinstanzlichen Erkenntnis ausgesprochene Verfahrenseinstellung gemäß § 136 FinStrG zu Recht erfolgt und es war daher die gegenständliche Berufung des Amtsbeauftragten abzuweisen.

Wien, am 8. November 2011