

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch WTH, gegen die Bescheide des FA F vom 18.07. bzw. 7.11.2013 betreffend Einkommensteuer 2009 bis 2011 sowie Anspruchszinsen 2009 und 2010 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen den **Einkommensteuerbescheid 2010** wird teilweise stattgegeben. Die Einkommensteuer 2010 wird festgesetzt mit Betrag €.

Alle weiteren Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer, nachfolgend Bf abgekürzt, betrieb in den Streitjahren ein Bauunternehmen. Die Bezirkshauptmannschaft F verhängte über ihn mit folgenden Straferkenntnissen vom 2.9.2009 sowie 18.2. und 26.11.2010 die nachfolgend angeführten Geldstrafen wegen Verwaltungsübertretungen:

Aktenzeichen	Verletzte Normen	Geldstrafe)
ZI1	§ 111 Abs. 1 iVm § 33 Abs. 1 ASVG	7.700,00 €
ZI2	§ 28 Abs. 1 Z 1 lit a iVm § 3 Abs. 1 AuslBG	21.540,00 €
ZI4	§ 111 Abs. 1 iVm § 33 Abs. 1 ASVG	1.100,00 €
ZI3	§ 28 Abs. 1 Z 1 lit b iVm § 18 Abs. 1 AuslBG	5.500,00 €

Die Straferkenntnisse ergingen über Anzeige des Finanzamtes, nachdem der Bf entsprechende Aufforderungen zur Rechtfertigung unbeantwortet gelassen hat. Die Erkenntnisse wurden nicht angefochten und sind rechtskräftig. Der Bf beglich die Strafen und machte die Aufwendungen (der Höhe nach) nach Maßgabe der Bezahlung als Betriebsausgaben geltend. Im Zuge einer **Betriebsprüfung** beanstandete das Finanzamt

diese Vorgangsweise. Unter Tz 11 des BP-Berichtes führte es zusammenfassend aus: *"Die ggst. verhängten Strafen sind daher keine durch das Betriebsgeschehen bedingte Kosten, sondern sind auf das Verhalten des AbgPfl. zurückzuführen und stellen demnach gem. § 20 EStG nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung und keine Betriebsausgaben dar!"* Neben anderen nicht strittigen Korrekturen rechnete das Finanzamt in der Tz 11 dem erklärten Gewinn im Jahr 2010 30.281,00 € und im Jahr 2011 5.617,00 € hinzu.

Der Bf erhab **Berufung**, die als Folge der Verwaltungsgerichtsbarkeits-Novelle 2012 vom BFG als Beschwerde zu behandeln ist. In ihr führte er zunächst aus, die in Rede stehenden Zahlungen seien (zT zeitlich) falsch verbucht worden. Es sei daher eigentlich nicht gegen die Nichtanerkennung von 30.281€ im Jahr 2010 und von 5.617€ im Jahr 2011 zu berufen. Zu bekämpfen seien die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010, wobei im Jahr 2009 die Berücksichtigung von Strafen in Höhe von 29.260 € und im Jahr 2010 von 6.638 € beantragt würden. Lediglich aus Gründen der Vorsicht werde das Eventualbegehr gestellt, die mit Erkenntnis vom 26.11.2010 verhängte Strafe als nachträgliche Betriebsausgabe des Jahres 2011 zu berücksichtigen. Zur Berücksichtigung von Strafzahlungen als Betriebsausgaben führte der Bf aus: Die beiden Straferkenntnisse vom 2.9.2009 und jenes vom 26.11.2010 beträfen einen Sachverhalt, der im Rahmen einer GPLA-Prüfung aufgegriffen worden und in weiterer Folge zum Gegenstand eines Rechtsmittelverfahrens gemacht worden sei. Er vertrete in diesem Verfahren zusammenfassend den Standpunkt, zwischen ungarischen Mitarbeitern und ihm habe kein Dienstverhältnis bestanden. Dienstgeber der ungarischen Mitarbeiter sei Jö Hh bzw sein Unternehmen X 7t gewesen. Er verweise auf seinen im parallel geführten Verfahren ausführlich dargelegten Standpunkt. Unabhängig vom Ausgang des parallel geführten (Haftungs-)Verfahrens treffe ihn an der Verwirklichung des betreffenden Sachverhaltes jedenfalls kein Verschulden. Dies aus folgenden Gründen. Zunächst einmal habe ihm Jö Hh die strittigen Leistungen als ausländischer Unternehmer angeboten. Sodann habe er sich bei der Wirtschaftskammer Vorarlberg erkundigt, unter welchen Voraussetzungen er Leistungen von ausländischen Unternehmern beziehen könne. Dort habe man ihm mitgeteilt, dass die vom ausländischen Unternehmer beschäftigten Mitarbeiter ein bestimmtes Formular benötigten und dass er mit dem ausländischen Unternehmer einen Werkvertrag abschließen müsse. Er habe Jö Hh vertraut, dass die Mitarbeiter ordnungsgemäß zur Sozialversicherung angemeldet worden seien, zumal ihm entsprechende Formulare und auch ein Firmenbuchauszug vorgelegt worden seien. Er habe nicht erkannt und nicht erkennen können, dass es sich dabei nicht um offiziell gültige Bewilligungen gehandelt habe. Er habe alle denkbaren Abklärungen und Vorkehrungen getroffen. Ihn treffe an der Verwirklichung der den Straferkenntnissen zugrunde liegenden Sachverhalte kein Verschulden. Hinzu komme, dass er von diesen Straferkenntnissen erst im Zuge der Exekutionsführung erfahren habe. Ihn treffe somit auch kein Verschulden daran, dass die verhängten Strafen nicht bekämpft worden seien. Das Straferkenntnis vom 18.2.2010 sei zu einem anders gelegenen Sachverhalt ergangen. Es betreffe die verspätete Anmeldung eines Arbeitnehmers. Mit der Durchführung der Anmeldung sei

eine selbständige Buchhalterin betraut gewesen. Die fristgerechte Anmeldung sei bloß aus einem geringen Verschulden verabsäumt worden.

Das BfG hat zu Beschwerde erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 5 lit. b EStG 1988 dürfen seit dem AbgÄG 2011 bei den einzelnen Einkünften **nicht** abgezogen werden:

"Strafen und Geldbußen, die von Gerichten, Verwaltungsbehörden oder den Organen der Europäischen Union verhängt werden."

Nach dem klaren und eindeutigen Wortlaut hätten die in Rede stehenden Aufwendungen das Betriebsergebnis unter der Voraussetzung nicht schmälern dürfen, dass sie nach dem 1.8.2011 entstanden sind (vgl. (Jakom/Baldauf, EStG, 2015, § 20 Rz 86). Da die Strafen aber vor dem maßgeblichen Stichtag verhängt worden sind, ist die zitierte Bestimmung auf die entsprechenden Strafzahlungen nicht anzuwenden. Anzuwenden ist somit die vor dem AbgÄG 2011 gültige Rechtslage. Diese wird von Doralt (Doralt, EStG¹¹, § 20 Tz 163 Stichwort: Geldstrafen) wie folgt kommentiert:

"Nach stRsp sind Geldstrafen, deren Verhängung durch das eigene Verhalten des Stpfl veranlasst wurden, idR Kosten der privaten Lebensführung (E 11.7.1995, 91/13/0145 , 1996, 134; siehe zB auch E 21.5.1980, 2848/79, 1981, 48 zum Vergleich mit einer Ersatzfreiheitsstrafe; E 3.6.1986, 86/14/0061, 1987, 197 zur wiederholten Überladung durch einen Transportunternehmer). Die Ansicht, dass eine Bestrafung von vornherein niemals in die betriebliche Sphäre fallen kann, ginge aber zu weit (E 3.6.1986, 86/14/0061, 1987, 197; E 3.7.1990, 90/14/0069 , 1991, 37). Ausnahmen kommen - bei entsprechendem Zusammenhang mit der Einkunftsquelle - aber nur bei Bestrafungen in Betracht, wenn sie vom Nachweis eines bestimmten Verschuldens des Bestraften nicht abhängig sind oder nur ein geringes Verschulden voraussetzen (siehe zB E 5.6.1985, 84/13/0257, 1986, 40; E 3.6.1986, 86/14/0061, 1987, 197; E 25.2.1997, 96/14/0022 , 1998, 35; zur Frage des Fahrens in alkoholisiertem Zustand zusammenfassend E 14.12.1979, 1716, 1734/79, 1980, 212 und E 27. 3. 2003, 99/15/0245 , 2003/427, 413; siehe dazu ausführlich und kritisch Atzmüller, RdW 2006/296, 308)."

Zorn (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer (EStG 1988) – Kommentar, § 20 Tz 5, Stichwort: Strafen und Wertersätze) kommentiert die Rechtslage vor dem AbgÄG 2011 wie folgt:

"Werden Geldstrafen, Strafverfahrenskosten, Kosten der Urteilsveröffentlichung, Anwaltshonorare als Betriebsausgaben geltend gemacht, ist zu prüfen, welche strafbare Handlung oder Unterlassung begangen wurde, wer sie begangen hat und in welchem Zusammenhang sie mit dem Betrieb steht (so schon VwGH v 25. 2. 1954, ZI 2959/51, § 12 Z 1 EStG 1967 E 6) - die Ansicht, dass eine Bestrafung von vornherein niemals in die betriebliche Sphäre fallen kann, ginge zu weit.

Strafen, die durch eigenes Verschulden des Betriebsinhabers ausgelöst worden sind, fallen idR nicht in den Rahmen einer ordnungsgemäßen Betriebsführung und sind daher nicht abzugsfähig, denn es geht nicht an, eine Strafe durch steuerliche Berücksichtigung als Abzugspost zumindest teilweise um ihre Wirkung zu bringen: vgl VwGH v 30. 6. 1961, ZI 994/59, § 12 Z 1 EStG 1967 E 75, betr Übertretung einer im Interesse der Allgemeinheit erlassenen Preisvorschrift, v 21. 5. 1980, ZI 2848/79, 441/80, § 20 EStG 1972 E 29, betr Übertretung des Lebensmittelgesetzes, v 3. 6. 1986, ZI 86/14/0061, aaO E 121, betr Überladung von Lastkraftwagen durch Arbeitnehmer, zur Frage der Lenkung eines Kraftfahrzeuges in alkoholisiertem Zustand, Fahrerflucht, zusammenfassend VwGH v 14. 12. 1979, ZI 1716, 1734/79, aaO E 22 und BFH v 6. 4. 1984, BStBl II 434."

Da es um die Frage geht, ob Strafzahlungen in einem ausreichend engen ertragsteuerlichen Veranlassungszusammenhang zum Betrieb stehen, darf der Prüfungsmaßstab nach Überzeugung des Gerichtes nicht rein strafrechtlicher Natur sein. Vielmehr geht es nach Überzeugung des Gerichts um die Anlegung eines ertragsteuerlichen Prüfungsmaßstabes, freilich nicht unter Außerachtlassung des Normzwecks der verletzten Bestimmung.

Wendet man diese Grundsätze auf den Beschwerdefall an, so zeigt sich, dass die mit Erkenntnissen vom 2.9.2009 und vom 26.11.2010 verhängten Geldstrafen bzw deren Bezahlung zwar die betriebliche Sphäre des Bf klar tangieren, freilich nicht stärker als in den judizierten Fällen (bei wiederholtem Überladen durch Transportunternehmer, Verletzung von Preisvorschriften, Übertretung des Lebensmittelgesetzes), dass sie aber primär auf ein Verhalten des Bf zurückzuführen sind, das den betrieblichen Rahmen sprengt, im Gegensatz zu diesem vom Gesetzgeber im weitesten Sinn kriminalisiert wird und nicht im Wege einer Abgabenreduzierung auf die Allgemeinheit überwälzt werden soll. Folgende Gründe sprechen dafür, dass die mit Straferkenntnissen vom 2.9.2009 und 26.11.2010 verhängten Geldstrafen außerbetrieblich veranlasst sind:

- Der Bf ist in den eingangs erwähnten Straferkenntnissen für schuldig erkannt worden, Verwaltungsübertretungen durch unerlaubte Beschäftigung von namentlich genannten Ausländern und durch Verletzung von Meldepflichten begangen zu haben. Die Frage, ob und inwieweit die Straferkenntnisse rechtskonform sind, ist grundsätzlich nicht Gegenstand eines ertragsteuerlichen Verfahrens.
- Die Straferkenntnisse erwuchsen in Rechtskraft. Der Bf brachte zwar vor, er habe von den (durch Hinterlegung zugestellten) Erkenntnissen erst im Zuge der Exekutionsführung erfahren, weshalb ihn auch kein Verschulden daran treffe, dass die seines Erachtens zu Unrecht verhängten Strafen nicht bekämpft worden seien. Dies aber stellt eine nicht nachprüfbare Behauptung dar, der das Gericht keinen Glauben schenkt. Denn es verstößt gegen jegliche Lebenserfahrung, dass vier Straferkenntnisse nach vorangegangener Aufforderung zur Stellungnahme innerhalb eines relativ kurzen Zeitraumes auf die behauptete Art ohne Wissen des Adressaten rechtskräftig geworden sein sollen. Wahrscheinlicher ist, dass der Bf die Erkenntnisse nicht angefochten hat, da ihm klar war, dass er Fehler zu verantworten hatte (vgl. Aktenvermerk vom

16.11.2012). Ebenso ist denkbar, dass er seinen ungarischen Subunternehmer auf diese Art schonen wollte. Vorstellbar ist schließlich, dass er behördlichen Schreiben einfach nicht die gebotene Aufmerksamkeit schenkte, sei es aus Schuldbewusstsein, sei es aus Geringschätzung.

- Dem Bf ist einzuräumen, dass nicht er, sondern Jö Hh Arbeitgeber der ungarischen Mitarbeiter war (vgl. BFG vom 9.9.2015, RV/1100141-F/12), dass also auch nicht er als Arbeitgeber verwaltungsstrafrechtlich zu belangen gewesen wäre. Dies ändert nach Überzeugung des Gerichtes freilich nichts daran, dass der Bf für die illegale Beschäftigung von Ausländern und für das dadurch bedingte Ergehen der Straferkenntnis eine entscheidende Mitverantwortung trägt. Jedenfalls trug er durch sein nicht primär betriebliches, sondern außerbetriebliches Verhalten dazu bei, dass es zur illegalen Beschäftigung von ungarischen Arbeitnehmern gekommen ist. Der Bf hat die illegale Beschäftigung von Ausländern und damit die gegen ihn verhängten Geldstrafen insbesondere aus folgenden Gründen (gleichsam als Beitragstäter) mitzuverantworten:
 - Der Bf hat sich nach eigenem Vorbringen bei Wirtschaftskammer und Sozialversicherung erkundigt, unter welchen Voraussetzungen er Leistungen von ausländischen Unternehmern beziehen könne. Das aber heißt: Er wusste demnach genau Bescheid, was zu tun gewesen wäre, er beschritt aber im Zusammenwirken mit Je Hh einen anderen, nicht legalen Weg.
 - Die mit Je Hh vereinbarten Quadratmeter-Preise waren so niedrig, dass dem Bf klar sein musste und auch klar war, dass Leistungen zu diesem Preis nur unter dem Deckmantel der Illegalität erbracht werden können.
 - Auf Grund der Abrechnungen mit seinem Subunternehmer, auf Grund seiner sachlichen Weisungskompetenz und Kontrollbefugnis in Sachfragen wusste der Bf vom Umfang und der Intensität der illegalen Beschäftigung von ungarischen Mitarbeitern.
 - Indem er Jö Hh empfahl, sein Gewerbe pro Forma in Lindau anzumelden, förderte er die illegale Beschäftigung mit seinem Rat.
 - Indem der Bf für die Unterbringung der ungarischen Arbeiter sorgte (und für den Mietaufwand jedenfalls zum Teil in Vorlage trat), unterstützte er die illegale Beschäftigung der Arbeitnehmer.
 - Der Bf hat mit seinem ungarischen Subunternehmer bar abgerechnet, was nach dem Gesamtbild der Verhältnisse ein starkes Indiz für seinen Beitrag zur illegalen Beschäftigung von Ausländern ist.
 - Der Bf wusste, auf welche Art der Nachweis erbracht werden kann, dass ausländische Arbeitnehmer ordnungsgemäß zur Sozialversicherung angemeldet sind. Ungeachtet dessen begnügte er sich mit einem Formular, auf dem die bloße Einreichung beim Amt bescheinigt worden ist. Es wäre erforderlich und ohne weiteres auch zumutbar gewesen, die von Je Hh vorgelegten Unterlagen bei Wirtschaftskammer oder Sozialversicherung überprüfen zu lassen. Es wäre im Übrigen ein Leichtes gewesen zu erkennen, dass es sich bei den dem Bf vorliegenden Formularen (E101) um ungültige Bestätigungen gehandelt hat. Das Gericht ist nicht zuletzt im Hinblick auf den Aktenvermerk vom

16.11.2012 der Überzeugung, dass der Bf die Dienstverhältnisse wider besseres Wissen als legal ausgegeben hat.

Im Übrigen verweist das Gericht auf die ausführlich begründete Berufungsvorentscheidung vom 18.10.2013. Auch diese Ausführungen laufen im Ergebnis zutreffend darauf hinaus darzutun, dass die Straferkenntnisse durch ein von der Rechtsordnung nicht gebilligtes als außerbetrieblich zu qualifizierendes Verhalten des Bf ausgelöst wurden.

Der Bf hat durch sein Verhalten die illegale Beschäftigung von Ausländern (mit) zu verantworten. Dadurch verschaffte er sich am Markt einen Wettbewerbsvorteil. Die Strafzahlungen wirkten sich diesbezüglich kompensierend aus. Abgesehen davon, dass es gegen den Strafzweck verstoßen würde, die Belastung in Form einer Abgabenreduzierung auf die Allgemeinheit zu überwälzen, würde es auch die beschriebene kompensatorische Wirkung reduzieren und damit vom Gesetzgeber unerwünschte Wettbewerbsverzerrungen begünstigen.

Zum gleichen Ergebnis gelangte man im Übrigen, unterzöge man das Verhalten des Bf einer primär strafrechtlichen Prüfung unter Bedachtnahme auf das BFG-Erkenntnis, GZ RV/1100141-F/12. Diesfalls wären die Straferkenntnisse auf Grund der fehlenden Arbeitgebereigenschaft als rechtlich verfehlt zu beurteilen. Dies hätte zur Folge, dass es der Bf zu verantworten hätte, dass er rechtlich verfehlte Straferkenntnisse nicht angefochten und in weiterer Folge die verhängte Strafen bezahlt hat. Da eine betriebliche Veranlassung hiefür nicht dargelegt worden und aus dem Akteninhalt auch nicht abzuleiten ist, wären die Aufwendungen auch unter diesem Blickwinkel nicht abzugsfähig.

Etwas anders verhält es sich mit dem Straferkenntnis vom 18.2.2010, Zahl ZI4. Dieses Erkenntnis betrifft die verspätete Anmeldung von Hasan Alp, stellt also einen anders gelagerten Einzel- und keinen Wiederholungsfall dar. Das Gericht schenkt dem diesbezüglichen Vorbringen, dem auch das Finanzamt nicht entgegen getreten ist, Glauben. Es entspricht den Lebenserfahrungen. Danach ist die verspätete Anmeldung auf ein einmaliges, letztlich entschuldbares Versäumnis der Buchhalterin zurückzuführen. Dies ist aus dem Umstand zu schließen, dass auf den Baustellen des Abgabepflichtigen regelmäßig Kontrollen ohne eine solche Beanstandung durchgeführt worden sind. Insoferne war der Beschwerde vom 7.8.2013, die gem. § 253 BAO auch als gegen den Bescheid vom 7.11.2013 gerichtet gilt, teilweise statzugeben und die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer 2010 entsprechend um 1.021,00 Euro zu reduzieren.

Anspruchszinsen : Der Bf hat auch die im Zuge der Betriebsprüfung ergangenen Anspruchszinsenbescheide 2009 und 2010 angefochten. Seine Beschwerdeausführungen richten sich allein gegen die Einkommensteuerbescheide 2009 und 2010.

Gemäß § 205 Abs. 1 BAO idF BGBI. I Nr. 180/2004 sind Differenzbeträge an Einkommen- und Körperschaftsteuer, die sich aus den Abgabenbescheiden unter Außerachtlassung von Anzahlungen, nach Gegenüberstellung mit Vorauszahlungen oder mit der bisher

festgesetzt gewesenen Abgabe ergeben, für den Zeitraum ab 1. Oktober des dem Jahr des Entstehens des Abgabenanspruches folgenden Jahres bis zum Zeitpunkt der Bekanntgabe dieser Bescheide zu verzinsen (Anspruchszinsen).

Gemäß Abs. 2 leg. cit. betragen die Anspruchszinsen pro Jahr 2% über dem Basiszinssatz und sind für einen Zeitraum von höchstens 48 Monate festzusetzen. Anspruchszinsen, die den Betrag von 50,00 € nicht erreichen, sind nicht festzusetzen.

Nach dem Normzweck des § 205 BAO gleichen Anspruchszinsen die Zinsvorteile bzw. Zinsnachteile aus, die sich aus unterschiedlichen Zeitpunkten der Abgabenfestsetzung ergeben (siehe dazu auch die Ausführungen in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage der oben zitierten Gesetzesbestimmung, RV 311 BlgNR 21. GP, 210 ff). Dabei löst jede Nachforderung bzw. Gutschrift gegebenenfalls einen neuen Anspruchszinsenbescheid aus. Anspruchszinsenbescheide sind damit an die Höhe der im Bescheidspruch des Einkommen- oder Körperschaftsteuerbescheides ausgewiesenen Nachforderung oder Gutschrift gebunden (Ritz, SWK 2001, Seiten 27 ff). Erweist sich der Stammabgabenbescheid nachträglich als rechtswidrig und wird er entsprechend abgeändert oder aufgehoben, so wird diesem Umstand mit einem an den Abänderungsbescheid (Aufhebungsbescheid) gebundenen Zinsenbescheid Rechnung getragen. Es ergeht ein weiterer Zinsenbescheid, dh, es erfolgt keine Abänderung des ursprünglichen Zinsenbescheides.

Zinsenbescheide setzen somit nicht die materielle Richtigkeit des Stammabgabenbescheides - wohl aber einen solchen Bescheid - voraus.

Zinsenbescheide sind daher nicht mit Aussicht auf Erfolg mit der Begründung anfechtbar, der zu Grunde liegende Stammabgabenbescheid sei inhaltlich rechtswidrig (vgl. Ritz 5, § 205 Tz 33 ff).

Die Vorschreibung der in Streit stehenden Anspruchszinsen war daher als rechtmäßig zu beurteilen. Die diesbezüglichen, im Übrigen nicht gesondert begründeten Beschwerden waren als unbegründet abzuweisen.

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis 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.

Das gegenständliche Erkenntnis basiert auf der Rechtsmeinung, dass eine rechtskräftig verhängte, allerdings allenfalls rechtlich verfehlte Verwaltungsstrafe wegen der illegalen Beschäftigung von Ausländern überwiegend außerbetrieblich veranlasst und deshalb ertragsteuerlich nicht abzugsfähig ist, wenn der Abgabepflichtige durch sein

Zusammenwirken mit dem tatsächlich Verantwortlichen Mitverantwortung für das vom Gesetzgeber verönte Geschehen trägt. Zu dieser Rechtsfrage fehlt höchstgerichtliche Judikatur, weshalb ihr grundsätzliche Bedeutung beigemessen wird.

Feldkirch, am 10. September 2015