

Ertragsteuern

Fruchtgenuss an Liegenschaften

Umsatzsteuer

VfGH: KU 1 gleichheitskonform

Lohnsteuer & Sozialversicherung

G-Gf / Anwalt weisungsfrei

Abgabenverfahren

Die unmögliche Empfängerbenennung

Die unmögliche Empfängerbenennung iSd § 162 BAO

BAO Macht der Abgabepflichtige Werbungskosten, Betriebs- oder Sonderausgaben geltend, kann die Abgabenbehörde gem § 162 Abs 1 BAO die Bekanntgabe bzw genaue Bezeichnung des Empfängers verlangen. Wird diesem Verlangen nicht entsprochen, so sind die getätigten Aufwendungen gem Abs 2 leg cit zwingend steuerlich nicht anzuerkennen. In der Praxis gibt es immer wieder Fälle, in denen die Benennung des Empfängers dem Abgabepflichtigen aber nicht möglich ist. Der Beitrag gibt einen Überblick über die relevante Rechtsprechung des VfGH, klärt ausgewählte Zweifelsfragen und beleuchtet mögliche finanzstrafrechtliche Implikationen einer unterlassenen Empfängerbenennung näher.

§ 162 BAO;
§§ 33, 34
FinStrG

Empfängerbenennung;
Unmöglichkeit;
Verschulden;
Abgabenhinterziehung;
Abgabenverkürzung

Abgaben- und finanzstrafrechtliche Aspekte

FRANZ ALTHUBER / ALEXANDER STIEGLITZ

A. Allgemeines zur Empfängerbenennung

1. Zweck und Auslegung des § 162 BAO

Vorrangiger Zweck des § 162 BAO ist es, Steuerausfälle zu vermeiden. Aufwendungen, die einerseits steuermindernd geltend gemacht werden, sollen andererseits auf Empfängerseite korrespondierend erfasst werden.¹⁾ Wird der Empfänger trotz zulässiger Aufforderung durch die Abgabenbehörde nicht benannt, wird – ohne jegliche weitere Voraussetzungen – bei Körperschaften ein Zuschlag zur KSt von 25% jener Beträge, auf die sich die Empfängerbenennung bezogen hat, fällig (§ 22 Abs 3 KStG). Das Gesetz stellt daher die unwiderlegliche Vermutung auf, dass der nicht genannte Empfänger die von ihm empfangenen Beträge nicht der Besteuerung unterwirft.

Wenngleich § 162 BAO eine Ermessensbestimmung ist (arg „... kann“),²⁾ so bezieht sich dieser Ermessensspielraum ausschließlich auf das Verlangen der Abgabenbehörde iSd Abs 1, nicht jedoch auf die zwingenden Rechtsfolgen des Abs 2. In der Literatur wird die zwingende Anwendung der Rechtsfolgen der unterlassenen Empfängerbenennung – also die Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen sowie korrespondierend der Zuschlag gem § 22 Abs 3 KStG – mit guten Gründen kritisiert. So führt etwa *Kotschnigg* ua zutreffend aus, dass sich – angesichts umfangreicher abgabenrechtlicher Haftungsbestimmungen – der sachliche Anwendungsbereich des § 162 BAO im Wesentlichen auf dubiose Zahlungsflüsse beschränkt, bei denen der Abgabepflichtige mit dem mutmaßlichen Empfänger zum Zweck der Abgabenverkürzung zusammenwirkt. Ist der Leistende jedoch redlich, so sei nicht einzusehen, warum er dafür Sorge zu tragen habe, dass der Empfänger die erhaltene Leistung ordnungsgemäß der Besteuerung unterzieht.³⁾ Dem Abgabepflichtigen ist es üblicherweise egal, ob sein Aufwand beim Leistungsempfänger steuerpflichtig ist oder nicht. Insofern sei es be-

denklich und sachlich nicht gerechtfertigt, ihn gleichsam im Sinne einer Gefährdungshaftung für eine fremde Abgabenschuld eintreten lassen zu müssen.⁴⁾

2. Beweislastumkehr und materielle Wahrheit

Sieht man § 162 BAO (zu Recht) nicht als Gefährdungshaftungsregelung an, stellt sich die Frage nach dem Verhältnis dieser Norm zur Pflicht der Abgabenbehörde, die materielle Wahrheit von Amts wegen zu erforschen. Keinesfalls soll § 162 BAO den Zweck verfolgen, die Erforschung der materiellen Wahrheit durch die Abgabenbehörde zu substituieren. Diese hat daher in einem ersten Schritt von Amts wegen zu ermitteln, ob tatsächlich Aufwendungen getätigt wurden. Erst dann und nur wenn dies zweifelsfrei feststeht, ist ein Verlangen auf Empfängerbenennung überhaupt denkbar. Sodann ist in Abwägung aller Umstände eine Ermessensentscheidung zu treffen, deren Ergebnis nur dann ein Verlangen auf Empfängerbenennung sein sollte, wenn der Abgabepflichtige den Empfänger – aus welchen Grün-

Dr. Franz Althuber, LL. M., ist Rechtsanwalt und Partner bei DLA Piper Weiss-Tessbach und vorwiegend in den Bereichen Steuer- und Gesellschaftsrecht, Finanzstrafrecht, Managerhaftung sowie Abgabenverfahrensrecht tätig. Kontakt: franz.althuber@dlapiper.com. Mag. Alexander Stieglitz, LL. M., LL. M. ist Steuerberater und als Senior Tax Manager bei EY sowie als Lehrbeauftragter an der FH Wien der WKW sowie der FH Burgenland tätig. Einer seiner Tätigkeitsschwerpunkte ist die Beratung und Vertretung in Abgaben- und Finanzstrafverfahren. Kontakt: alexander.stieglitz@at.ey.com.

1) Vgl dazu etwa *Tanzer* in *Althuber/Tanzer/Unger*, BAO § 162, 460; *Ritz*, BAO³ § 162 Rz 5; *Stoll*, BAO (1994) 1724f sowie die umfangreichen Nachweise bei *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 162 Rz 16.

2) *Ritz*, BAO³ § 162 Rz 2 mwN; *Stoll*, BAO (1994) 1725.

3) *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 162 Rz 17 mwN.

4) Verschiedene, in der Literatur vertretene, verfassungsrechtliche Bedenken hat der VfGH (24. 11. 2016, E 1063/2016) erst kürzlich verworfen.

den auch immer – wider besseres Wissen oder Können der Abgabenbehörde nicht bekanntgeben will.

Ordnungsgemäße Ermittlungen der Abgabenbehörde sind auch und gerade deshalb im Vorfeld einer verlangten Empfängerbenennung geboten, weil § 162 BAO dergestalt selbsterfüllend ist, dass die Norm die Rechtsfolge des Ungehorsams ihr gegenüber in Gestalt des zweiten Absatzes bereits in sich trägt. Die Heranziehung des § 162 BAO sollte daher erst am **Ende eines sorgfältigen Ermittlungsverfahrens** stehen. Das Empfängerbenennungsverlangen darf demnach nicht als bequeme Strafmaßnahme aufgefasst werden, mit der anstelle der Ermittlung der materiellen Wahrheit (und im bewussten Gegensatz zu dieser) dem – an sich „falschen“ – Abgabepflichtigen im abgekürzten Weg ein Steuernachteile andgedroht und ggf auch zugefügt werden kann.⁵⁾

B. Unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit nach der Rechtsprechung des VwGH

1. Allgemeines

Während in der Literatur der Zweck des § 162 BAO und damit auch die Rechtfertigung eines konkreten Auskunftsverlangens recht unterschiedlich beurteilt wird, ist die Rsp durchaus eindeutig. Demnach sei das Verlangen nach Empfängerbenennung in aller Regel gerechtfertigt, wenn der Verdacht oder zumindest eine qualifizierte Vermutung besteht, dass der Empfänger die empfangene Leistung zu Unrecht nicht versteuert habe. Dies sei nach Ansicht des VwGH bspw regelmäßig bei Schwarzgeschäften,⁶⁾ Schmiergeldzahlungen⁷⁾ oder bei sonstigen „merkwürdigen Geschäftspraktiken“⁸⁾ der Fall.

Der Abgabepflichtige ist – in Ergänzung zur allgemeinen Offenlegungspflicht des § 119 BAO – gem § 138 BAO verpflichtet, zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt seiner Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie deren Richtigkeit unter Beweis zu stellen bzw glaubhaft zu machen. Vom Abgabepflichtigen darf jedoch nichts Unmögliches verlangt werden, es sind daher stets die **Zumutbarkeitsgrenzen** zu beachten. Vom gerechtfertigten Auskunftsverlangen sind daher jene Fälle zu unterscheiden, in denen die vom Abgabepflichtigen verlangte Empfängerbenennung für diesen unerfüllbar ist. In der Judikatur des VwGH wird dazu die Rechtsansicht vertreten, dass ein Auskunftsverlangen dann rechtswidrig ist, wenn es für den Abgabepflichtigen objektiv unerfüllbar ist, also eine **unverschuldete, tatsächliche Unmöglichkeit der Empfängerbenennung** vorliegt.⁹⁾

2. Sphärenzugehörigkeit als Verschulden?

Wengleich der VwGH regelmäßig den Verschuldensbegriff verwendet, ist in Wahrheit nicht eine persönliche Vorwerfbarkeit, sondern die Sphärenzugehörigkeit gemeint. Fehlendes Verschulden wird dabei regelmäßig nur angenommen, wenn der **Abgabepflichtige nicht selbst ein Verhalten gesetzt hat, welches eine (spätere) Nennung des wahren Empfängers verhindert.**¹⁰⁾

Maßgeblich für die Verschuldensfrage ist daher, ob dem Abgabepflichtigen die Empfängerbenennung aufgrund seines eigenen Verhaltens nicht möglich ist. Ob dieses eigene Verhalten subjektiv vorwerfbar oder gar verpönt ist, macht – zumindest nach der Rsp des VwGH – für die Zulässigkeit des Empfängerbenennungsverlangens keinen Unterschied. UE sind jene Fälle, in denen zwar die Unmöglichkeit der Empfängerbenennung in der Sphäre des Abgabepflichtigen liegt, diese ihm aber subjektiv nicht zum Vorwurf gemacht werden kann, zumindest im Rahmen der **behördlichen Ermessensübung** zu lösen.

3. Faktische vs rechtliche Unmöglichkeit

a) Allgemeines

Soweit ersichtlich betrifft die bisherige Judikatur durchwegs Fälle, in denen die Empfängerbenennung aus **rein faktischen Gründen** nicht möglich war. Tatsächlich sind aber auch **rechtliche Hindernisse** denkbar, die der Namhaftmachung des Empfängers entgegenstehen können. Neben allfälligen gesetzlichen Verschwiegenheitspflichten sind in diesem Zusammenhang insbesondere vertragliche Beschränkungen – wie etwa Stillschweigensvereinbarungen oder Non-Disclosure-Agreements – denkbar. In jenen Fällen, in denen nicht schon vertraglich Ausnahmen für gesetzlich vorgesehene Auskunftspflichten vereinbart wurden, kann daher die ordnungsgemäße Empfängerbenennung uU zu vermögensrechtlichen Nachteilen (etwa Schadenersatzpflichten) des Auskunftspflichtigen führen. Dieser kann daher – salopp formuliert – wählen, ob er einen steuerlichen Nachteil aufgrund der Nichtanerkennung von Aufwendungen oder vertragliche Negativkonsequenzen in Kauf nehmen will.

b) Gesetzliche Verschwiegenheitspflichten

Wenn **gesetzliche Verschwiegenheitspflichten** der Empfängerbenennung entgegenstehen, ist im Sinne der VwGH-Judikatur zur faktischen Unmöglichkeit nicht von einer subjektiven Vorwerfbarkeit auszugehen. Dem zur Empfängerbenennung Verpflichteten ist es in diesen Fällen schon *ex lege* verwehrt, die von der Abgabenbehörde geforderte Auskunft zu erteilen. Das Abgabenrecht kann vom Abgabepflichtigen keinen Rechtsbruch fordern, dieser darf daher auch nicht mit abgabenrechtlichen Nachteilen konfrontiert sein, wenn er Gesetze einhält.¹¹⁾ Die Bestimmung des § 162 BAO ist in einem solchen Fall nicht anzuwenden, ein entsprechendes Auskunftsverlangen

5) So zutreffend *Tanzer in Althuber/Tanzer/Unger*, BAO § 162, 462.

6) VwGH 25. 4. 2001, 98/13/0081.

7) VwGH 7. 7. 2004, 2000/13/0173.

8) Vgl etwa VwGH 28. 5. 1997, 94/13/0230 sowie die Nachweise bei *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 162 Rz 29.

9) Weiterführend etwa VwGH 25. 4. 2013, 2013/15/0155; 22. 11. 2012, 2008/15/0265; 9. 3. 2005, 2002/13/0236; 31. 1. 2001, 98/13/0156; 21. 12. 1999, 94/14/0040 sowie die Beispiele bei *Labner*, Empfänger unbekannt – die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen gem § 162 BAO, taxlex 2013, 60.

10) VwGH 28. 10. 1997, 93/14/0073; 2. 3. 1993, 91/14/0144.

11) So auch *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 162 Rz 39 mwN; *Ritz*, BAO § 162 Rz 15 mwN.

wäre rechtswidrig. Tatsächlich getätigte Aufwendungen sind daher auch dann steuerlich abzugsfähig, wenn der Empfänger nicht genannt wird.

c) Vertragliche Beschränkungen

Rein **vertragliche Beschränkungen**, die zur Unmöglichkeit der Empfängerbenennung führen, sind hingegen – im Sinne der vom VwGH vertretenen Sphärentheorie – regelmäßig vom Abgabepflichtigen „verschuldet“ und führen daher grds nicht zur Rechtswidrigkeit des Empfängerbenennungsverlangens. Etwas anderes kann freilich im Einzelfall dann gelten, wenn die vertragliche Beschränkung aus triftigen Gründen (wirtschaftliche Abhängigkeit, sonstige Zwangslagen, ...) vom Abgabepflichtigen akzeptiert wurde bzw werden musste. In solchen Fällen ist uE im Rahmen der behördlichen Ermessensübung durch die Abgabenbehörde abzuwägen, ob tatsächlich nach § 162 BAO vorzugehen ist.

d) Rechtsnatur des der Zahlung zugrundeliegenden Verpflichtungsgeschäfts und Sub-Empfänger

Als für die Zwecke des § 162 BAO maßgeblicher „Empfänger“ ist nach hM¹²⁾ der **Vertragspartner im jeweiligen Leistungsaustausch** zu qualifizieren. Da bloße Briefkastengesellschaften bzw Domizilgesellschaften schon *per definitionem* keine eigene Leistung erbringen können, ist bei diesen der **wirtschaftliche Empfänger** zu nennen.¹³⁾ Es genügt daher nicht, im Rahmen der Empfängerbenennung nur jene Person bekanntzugeben, an die tatsächlich geleistet wird, wenn klar ist, dass diese – quasi als inaktive Hülle – die empfangene Leistung lediglich weiterleitet. Die Finanzverwaltung vertritt in diesem Zusammenhang die Ansicht, dass die Nennung „*einer Firma in einer Steueroase [...] oder einer Briefkastengesellschaft [...], ohne die an diesen tatsächlich Beteiligten bekannt zu geben*“¹⁴⁾ die zwingende Versagung der Abzugsfähigkeit der entsprechenden Aufwendungen zur Folge hat. Dies ist insofern ungenau, als es durchaus auch in „Steueroasen“ operativ tätige Gesellschaften gibt, die eigenständige Leistungen erbringen.

Unklar und – soweit ersichtlich – weder in der Literatur noch in der Judikatur behandelt wurde bisher aber die Frage, wie Fälle zu behandeln sind, in denen sich schon aus der **Rechtsnatur der Zahlung bzw des zugrundeliegenden Verpflichtungsgeschäfts** ergibt, dass die Identität des (endgültigen) Empfängers – der möglicherweise sogar der (zivil-)rechtliche Vertragspartner ist – dem Abgabepflichtigen nicht bekannt ist. Dies soll anhand eines praktischen Beispiels erläutert werden:

Eine Kapitalgesellschaft begibt eine Unternehmensanleihe (*Corporate Bond*), deren (Teil-)Schuldverschreibungen als Inhaberpapiere ausgestaltet sind und für die ein (in- oder ausländisches) Kreditinstitut als Zahlstelle bestellt wird. Die emittierende Kapitalgesellschaft zahlt Zinsen an die Zahlstelle, welche die erhaltenen Zinsen wiederum an das jeweilige Clearingsystem zwecks Weitergabe an die jeweiligen Anleihegläubiger weiterleitet. Aufgrund der Ausgestal-

tung der Schuldverschreibungen als Inhaberpapiere wissen weder die emittierende Kapitalgesellschaft noch die Zahlstelle, wer die Anleihegläubiger sind. Letztere dürfte eine solche Information möglicherweise aufgrund gesetzlicher Verschwiegenheitspflichten (§ 38 BWG oder vergleichbare ausländische Bestimmungen) auch gar nicht dem Emittenten mitteilen. Sowohl die Begebung von als Inhaberpapieren ausgestalteten Schuldverschreibungen als auch die Bestellung einer Zahlstelle und die Abwicklung über ein Clearingsystem ist eine am Kapitalmarkt übliche und anerkannte Praxis, sodass die daraus resultierende Nichtkenntnis der dahinterstehenden Person des Anleihegläubigers geradezu in der Natur der Sache liegt und dem Emittenten grds nicht anzulasten ist. Der Emittent kann lediglich versuchen, vertraglich (etwa in den Anleihebedingungen) dafür Vorsorge zu treffen, dass er die Person des Empfängers seiner Zahlung – etwa gerade infolge einer Aufforderung durch die Abgabenbehörde gem § 162 BAO – jederzeit in Erfahrung bringen kann. Hat er dergestalt Vorsorge getroffen und ist ihm die Person des Empfängers trotzdem unbekannt (etwa weil sich der Anleihegläubiger nicht an vertragliche Vereinbarungen hält), so handelt es sich uE um eine **unverschuldete tatsächliche Unmöglichkeit** und die bezahlten Zinsen können – trotz unterlassener Empfängerbenennung – als Betriebsausgaben bei der emittierenden Kapitalgesellschaft steuerlich geltend gemacht werden.

Eine andere mögliche Lösung für dieses Beispiel (mit demselben Ergebnis) könnte freilich sein, die **Zahlstelle als Empfänger iSd § 162 BAO** zu qualifizieren, obwohl sie – im Hinblick auf die Zinsenzahlung – nicht (zivil-)rechtlicher Vertragspartner der emittierenden Kapitalgesellschaft ist. Folgt man dieser Rechtsauffassung, so wäre es ausreichend, die Zahlstelle zu benennen, obwohl diese nur bloße Durchleitungs- bzw Verteilungsfunktion hat. Die vom VwGH vertretene Rechtsauffassung zur Unzulässigkeit der Nennung von bloßen Zwischengesellschaften ist damit uE in Einklang zu bringen, zumal die Bestellung einer Zahlstelle im Rahmen einer Kapitalmarktemission schon im Hinblick auf die fehlende Missbrauchseignung nicht mit der Zwischenhaltung einer „Briefkastengesellschaft“ vergleichbar ist.

C. Finanzstrafrechtliche Konsequenzen der unterlassenen Empfängerbenennung

1. Allgemeines

Wird der Aufforderung zur Empfängerbenennung nicht nachgekommen, führt dies – wie schon oben dargelegt – zur Versagung des Betriebsausgaben-

12) Vgl etwa *Ritz*, BAO⁵ § 162 Rz 7 mwN.

13) Vgl etwa VwGH 22. 3. 1995, 93/13/0076; 26. 9. 2000, 98/13/0216, 0220; weiterführend *Ritz*, BAO⁵ § 162 Rz 7; *Loukota*, Internationale Steuerplanung und „Treaty-Shopping“, ÖStZ 1990, 4 sowie *Fischerlehner*, Empfängerbenennung bei Zahlungen an eine Domizil- bzw Offshoregesellschaft, UFS aktuell 2004, 261.

14) EStR 2000 Rz 1116.

Werbungskosten- bzw Sonderausgabenabzuges und – im Bereich der KSt – zu einer Sonder-KSt iHv 25% des nicht zum Abzug zugelassenen Betrags. In weiterer Folge soll untersucht werden, ob durch die Verweigerung der Empfängerbenennung eine finanzstrafrechtlich relevante Abgabenverkürzung bewirkt werden kann.

Gem § 33 Abs 1 FinStrG macht sich einer Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich „unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht“ eine Abgabenverkürzung bewirkt. In objektiver Hinsicht muss somit zunächst eine abgabenrechtliche Pflichtverletzung vorliegen. In subjektiver Hinsicht muss der Täter (zumindest bedingt) vorsätzlich handeln, den Taterfolg also ernstlich für möglich halten und sich damit abfinden (vgl § 8 Abs 1 FinStrG). Der Vorsatz muss sich sowohl auf die Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht als auch auf die Verkürzung beziehen. Wird die Abgabenverkürzung „grob fahrlässig“ begangen, besteht Strafbarkeit gem § 34 FinStrG.¹⁵⁾

Als Täter einer Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG bzw einer grob fahrlässigen Abgabenverkürzung iSd § 34 FinStrG kommen neben dem unmittelbaren Täter auch der Bestimmungstäter und sonstige Beitragstäter in Betracht (§ 11 FinStrG).

2. Der Leistende als unmittelbarer Täter einer Abgabenverkürzung?

a) Unterlassene Empfängerbenennung bei (grundsätzlich) abzugsfähigen Aufwendungen

In einem ersten Schritt ist zu untersuchen, ob aus der Verweigerung der Empfängerbenennung resultierende Abgabennachforderungen gegenüber dem Leistenden eine strafbare Verkürzung darstellen können. Eine unmittelbare Täterschaft würde voraussetzen, dass die Aufforderung zur Empfängerbenennung eine von § 33 FinStrG angesprochene Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht darstellt. Dies lässt sich vor allem mit dem Argument verneinen, dass § 162 BAO als **bloße Obliegenheit** ausgestaltet¹⁶⁾ und auch nicht mittels Zwangsstrafe durchsetzbar ist.¹⁷⁾ So hat etwa der UFS¹⁸⁾ schon 2010 entschieden, dass die Verletzung einer Offenlegungspflicht nicht vorliegt, „wenn es dem Abgabepflichtigen frei steht, den Empfänger zu benennen oder die ihn belastenden abgabenrechtlichen Folgen – Nichtanerkennung des abgesetzten Betrages als Betriebsausgabe – auf sich zu nehmen“. Dieser Auffassung folgend, kann die Verweigerung der Empfängerbenennung auch keine Finanzordnungswidrigkeit iSd § 51 Abs 1 lit a FinStrG darstellen.

Neben der Verletzung von abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflichten fehlt es außerdem an der für die Verwirklichung eines Verkürzungsdelikts maßgeblichen Abgabenverkürzung. Soweit es um Aufwendungen geht, die dem Grunde nach zum Betriebsausgaben- bzw Werbungskostenabzug berechtigt sind, ist die Verweigerung der Empfängerbenennung nämlich **auflösende Bedingung für die steuerliche Anerkennung von**

Aufwendungen.¹⁹⁾ Erst wenn diese Bedingung eintritt, kann sich eine Abgabenverkürzung dem Grunde nach ergeben. Der OGH²⁰⁾ hat in diesem Zusammenhang bereits 2006 ausgeführt: „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 [...]“. Unabhängig davon, ob die Empfängerbenennung im konkreten Einzelfall möglich oder – aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen – nicht möglich ist, wird somit **keine Abgabenverkürzung** bewirkt.

Gleiches muss gelten, wenn bei der Geltendmachung von Aufwendungen bereits mit Sicherheit davon ausgegangen werden konnte, dass seitens des Finanzamtes in weiterer Folge eine Benennung des Empfängers verlangt wird, bzw von Anfang an die Absicht bestand, einer solchen Aufforderung nicht nachzukommen.²¹⁾ Aus der für die Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen konstitutiven Wirkung des § 162 Abs 2 BAO folgt auch, dass nur jenen Aufwendungen die steuerliche Anerkennung verwehrt ist, auf die sich das Empfängerbenennungsersuchen konkret bezogen hat. Eine (abgaben- oder finanzstrafrechtliche) Pflicht, gleiche oder ähnliche Zahlungen in der Zukunft als steuerlich nicht abzugsfähig zu behandeln, besteht nicht.

b) Unrichtige Empfängerbenennung

Wird im Rahmen der Empfängerbenennung ein **falscher Empfänger** genannt, stellt dies nach der Rsp des OGH²²⁾ – anders als die unterlassene Empfängerbenennung – eine Verletzung von Offenlegungs- bzw Wahrheitspflichten dar. Allerdings kommt es beim Leistenden auch in diesem Fall zu keiner Abgabenverkürzung, „weil er der Abzugsfähigkeit einer tatsächlich erfolgten Betriebsausgabe eben erst durch die Nichtbenennung des Empfängers trotz Verlangens der Abgabenbehörde verlustig wird [...]“. Unbeschadet einer späteren Nichtanerkennung gem § 162 Abs 2

15) Vgl zur Neuregelung der Fahrlässigkeitsstrafbarkeit *Leitner*, Irrtum und grobe Fahrlässigkeit im Finanzstrafrecht, SWK 2016, 493 (493 ff); *Rebisant*, Irrtum und grobe Fahrlässigkeit im Finanzstrafrecht seit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, ZWF 2016, 72 sowie *Kronig/Stieglitz*, Finanzstrafrecht, in *Stefaner/Marschner* (Hrsg), Steuerreform 2015/2016 (2015) 154 ff.

16) Vgl etwa *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴ § 33 Rz 25.

17) *Kotschnigg*, Beweisrecht BAO § 162 Rz 43.

18) UFS Wien 8. 11. 2011, FSRV/0022-W/11; vgl bereits in diesem Sinne OGH 23. 3. 2006, 12 Os 94/05 y.

19) *Danneker*, Betriebsausgabenabzug und Empfängerbenennung im österreichischen und deutschen Finanz- und Steuerstrafrecht, in *Leitner* (Hrsg), Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2000 (2001) 111.

20) OGH 23. 3. 2006, 12 Os 94/05 y.

21) *Danneker*, Betriebsausgabenabzug und Empfängerbenennung im österreichischen und deutschen Finanz- und Steuerstrafrecht, in *Leitner* (Hrsg), Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2000 (2001) 111. Das gilt nicht nur für die aus der Nichtabzugsfähigkeit der Aufwendungen bedingte Steuernachforderung, sondern auch für den Zuschlag gem § 22 Abs 3 KStG; vgl dazu *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg* (Hrsg), FinStrG (2014) Nach § 33 (Teil II) Rz 186.

22) OGH 23. 3. 2006, 12 Os 94/05 y; vgl dazu auch *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG Nach § 33 (Teil II) Rz 182.

BAO werden die Aufwendungen nämlich ursprünglich zu Recht geltend gemacht und die Einkünfte daher korrekt festgesetzt.²³⁾

Werden anlässlich der Bekanntgabe eines unrichtigen Empfängers **falsche oder verfälschte Unterlagen** vorgelegt, wäre grds auch an die Verwirklichung eines Urkunden- oder Beweismitteldelikts zu denken. Gem § 22 Abs 3 FinStrG scheidet eine Bestrafung wegen § 223 StGB oder § 293 StGB allerdings aus, wenn diese Delikte im Zusammenhang mit einem Finanzvergehen begangen wurden. Stellt die Nennung eines unrichtigen Empfängers die Verletzung einer abgabenrechtlichen Wahrheitspflicht dar, kann – entsprechender Vorsatz vorausgesetzt – der Tatbestand der Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit a FinStrG verwirklicht sein. In diesem Fall kommt eine Bestrafung nach § 223 StGB und § 293 StGB nicht mehr in Betracht.

3. Der Leistende als Beitragstätter einer Abgabenverkürzung?

Fraglich ist, ob und unter welchen Voraussetzungen eine unterlassene oder unrichtige Empfängerbenennung als **sonstiger Beitrag** zur Hinterziehung von Abgaben des Empfängers der Zahlungen gesehen werden kann. Als sonstiger Beitrag kommen grds alle Handlungen in Betracht, welche die Ausführung der Tat durch einen anderen **erleichtern, ermöglichen, absichern oder in anderer Weise fördern**. Sozialadäquate Handlungen begründen grundsätzlich keine Strafbarkeit.²⁴⁾

Das bloße Wissen und Dulden eines von einem anderen begangenen Finanzvergehens stellt noch keinen strafrechtlich relevanten Tatbeitrag dar, es sei denn, den Betroffenen würde eine besondere **Garantenstellung** treffen.²⁵⁾ Im Hinblick auf die unterlassene Empfängerbenennung wird eine spezifische Garantenstellung nicht angenommen.²⁶⁾ Ob der die Benennung des Empfängers verweigernde Abgabepflichtige vermutet oder gar weiß, dass die Einkünfte beim Empfänger nicht versteuert werden, ist daher finanzstrafrechtlich irrelevant. Anders zu beurteilen sind hingegen Sachverhalte, bei denen dem Leistungsempfänger von vorherein (also vor Deliktverwirklichung) die Zusage gegeben wird, diesen im Fall einer Aufforderung des Finanzamtes nicht zu nennen,²⁷⁾ zumal darin ein psychischer Tatbeitrag zum Verkürzungsdelikt des Empfängers gelegen sein kann.²⁸⁾ Erfolgt eine solche Zusage hingegen erst nach Deliktvollendung, ist ein Tatbeitrag nicht mehr möglich. Im Einzelfall wäre dann jedoch allenfalls die mögliche Strafbarkeit wegen Begünstigung (§ 248 FinStrG bzw § 299 StGB) zu prüfen.

4. Unterlassene oder falsche Empfängerbenennung – Rückschlüsse auf das Vorliegen eines Verkürzungsdelikts?

Das Motiv einer unterlassenen (oder unrichtigen) Empfängerbenennung kann freilich auch darin bestehen, die Entdeckung bzw Ahndung einer strafbaren Abgabenverkürzung beim Empfänger – aus welchen Gründen auch immer – zu verhindern. Dies

bedeutet aber im Umkehrschluss nicht, dass von der unterbliebenen Empfängerbenennung zwingend auf finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten geschlossen werden kann. Dies ergibt sich bereits daraus, dass zwischen dem Abgabenverfahren und dem (oftmals nachgelagerten) Finanzstrafverfahren keine Bindungswirkung besteht. Die Ergebnisse des Abgabenverfahrens stellen lediglich eine qualifizierte Vorprüfung dar, die in weiterer Folge von der Finanzstrafbehörde bzw dem Gericht gewürdigt werden muss.²⁹⁾

Im Hinblick auf § 162 BAO wird es aber regelmäßig an der hierfür notwendigen Qualität der Vorprüfung fehlen. Die Verweigerung der Empfängerbenennung sagt *per se* noch nichts darüber aus, ob die zugrundeliegenden Aufwendungen dem Grunde nach abzugsfähig sind, und lässt auch keinen Schluss dahingehend zu, ob die Einkünfte beim Empfänger versteuert wurden bzw überhaupt steuerpflichtig sind. Die Verweigerung der Empfängerbenennung mag zwar Ausgangspunkt für weiter gehende Ermittlungen seitens der Finanzstrafbehörde sein, stellt aber für sich genommen und ohne Hinzutreten weiterer Umstände keine Grundlage für die Annahme eines Verkürzungsdelikts dar.³⁰⁾

- 23) *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008) Rz 961.
- 24) *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008) Rz 285.
- 25) *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008) Rz 290.
- 26) Ausführlich *Danneker*, Betriebsausgabenabzug und Empfängerbenennung im österreichischen und deutschen Finanz- und Steuerstrafrecht, in *Leitner* (Hrsg), Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2000 (2001) 113 ff.
- 27) *Danneker*, Betriebsausgabenabzug und Empfängerbenennung im österreichischen und deutschen Finanz- und Steuerstrafrecht, in *Leitner* (Hrsg), Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2000 (2001) 117.
- 28) *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008) Rz 962.
- 29) *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG Nach § 33 (Teil II) Rz 179.
- 30) In diesem Sinne auch *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008) Rz 960 und *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG Nach § 33 (Teil II) Rz 179.

SCHLUSSSTRICH

Im Anwendungsbereich des § 162 BAO sind nach wie vor zahlreiche Fragen ungeklärt. Nicht zuletzt aufgrund der Komplexität des Wirtschaftslebens kann die Rechtsprechung des VwGH zur unverschuldeten Unmöglichkeit der Empfängerbenennung uE nur als Leitlinie dienen. Die Möglichkeit und Zumutbarkeit einer ordnungsgemäßen Empfängerbenennung durch den Abgabepflichtigen ist daher im Sinne eines beweglichen Systems zu verstehen. Allfällige Grenzen und Unmöglichkeiten sind von der Abgabenbehörde umfassend zu berücksichtigen. Finanzstrafrechtliches Ungemach als Folge der unterlassenen Empfängerbenennung ist überhaupt nur in qualifizierten Ausnahmefällen – also bei Hinzutreten weiterer Aspekte – denkbar.