

Provisionen im Steuerrecht nach dem KorrStrÄG

Finanzstrafrechtliche Konsequenzen

Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner

Universität Linz, 24.3.2010

I. Abzugsverbote in Österreich

1. **Verpönte Zahlungen (§ 20 Abs 1 Z 5 EStG) primär**
2. **Verweigerung der Empfängerbenennung (§ 162 BAO)**

II. Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

III. Fallbeispiele

1. **„Anfüttern“**
2. **Bestechung in der Privatwirtschaft**
3. **Bestechung in der Privatwirtschaft im Ausland**

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionzahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

I. Abzugsverbote in Österreich

- 1. **Verpönte Zahlungen (§ 20 Abs 1 Z 5 EStG) primär**
- 2. **Verweigerung der Empfängerbenennung (§ 162 BAO)**

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionzahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

I. Abzugsverbote in Österreich

- **(enorme) Konsequenzen der Einordnung (1 oder 2)**
 - wenn 1. (§ 20 Abs 1 Z 5 EStG)
 - Versagung des Betriebsausgabenabzuges
 - Strafverfolgung im Hinblick auf Vorteilsgewährung nach dem StGB
 - Strafverfolgung hins Abgabenhinterziehung nach dem FinStrG
 - Delikte ab dem 1.1.2006: „Doppelte“ Verbandsverantwortlichkeit
 - wenn 2. (§ 162 BAO)
 - Wegfall des Betriebsausgabenabzuges
 - „Schadensausgleich“ für die durch die Nichtbenennung ausgelöste Gefährdungslage
 - „Gefährdungshaftung“ für die beim Empfänger möglicherweise un versteuert gebliebenen Einkünfte (vgl *Leitner/Brandl*, Korruptionstatbestände neu im Finanzstrafrecht, ZAK 2009, 183)

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

I. Abzugsverbote in Österreich

→ (enorme) Konsequenzen der Einordnung (1 oder 2)

- wenn 2. (§ 162 BAO)
 - keinerlei strafrechtliche Konsequenzen nach dem StGB
 - auch keine finanzstrafrechtlichen Konsequenzen:
 - Betriebsausgabenabzug fällt (nur) nachträglich weg: keine Abgabenhinterziehung!
 - Aufgrund Anklagegrundsatz und Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung darf aus der Nichtbenennung (Nichtmitwirkung) nicht auf strafbare Abgabenhinterziehung geschlossen werden (vgl. *Leitner/Brandl*, ZAK 2009, 183)
 - daher auch keine Strafbarkeit der Nichtbenennung des Empfängers als Finanzordnungswidrigkeit nach § 51 Abs 1 lit a FinStrG (Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht)

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

I. Abzugsverbote in Österreich

→ § 20 Abs 1 Z 5 EStG bzw § 12 Abs 1 Z 4 KStG (Abzugsverbot)

- Gewährung oder Annahme von Zuwendungen = Tatbestandselement (EStR 2000 Rz 4843; aA *Fuchs* in *Dannecker/Leitner*, *Schmiergelder* 33ff)
- mit gerichtlicher Strafe bedrohte Taten = strafrechtliche Vorfrage
 - bloße „Strafbedrohtheit“
 - NICHT Verwaltungsstrafen
- Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000, Rz 4840ff
 - Konkretisierung des Anwendungsbereiches dieses Abzugsverbotes
 - Deliktskatalog der betroffenen Delikte → **taxative** Aufzählung in Rz 4843
- Einkommensteuerrichtlinien (EStR) 2000, Rz 4845
 - **demonstrative** Aufzählung der NICHT betroffenen Delikte: §§ 123, 124, 310, 311 StGB
 - → § 153 Untreue?
- Anzeigepflicht an Gericht/Finanzstrafbehörde

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

I. Abzugsverbote in Österreich

→ Deliktskatalog Rz 4843 EStR 2000

Die Nichtabzugsfähigkeit nach § 20 Abs 1 Z 5 EStG setzt voraus, dass die Gewährung oder Annahme von Geld- oder Sachzuwendungen an sich Tatbestandselement eines in Strafgesetzen umschriebenen Tatbildes ist. Dies ist bei folgenden Delikten der Fall:

- § 153a Geschenkannahme durch Machthaber
- § 168c StGB Geschenkannahme durch Bedienstete oder Beauftragte
- § 168d StGB Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten
- § 302 StGB Missbrauch der Amtsgewalt
- § 304 StGB Bestechlichkeit
- § 305 StGB Vorteilsannahme
- § 306 StGB Vorbereitung der Bestechlichkeit oder der Vorteilsannahme
- § 307 StGB Bestechung
- § 307a StGB Vorteilszuwendung
- § 307b StGB Vorbereitung der Bestechung
- § 308 StGB Verbotene Intervention

- § 153 Untreue?

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

I. Abzugsverbote in Österreich

→ Praxis in Österreich

- kaum Anwendung des primären Abzugsverbotes nach § 20 Abs 1 Z 5 EStG, weil
 - nach den EStR soll das Abzugsverbot nur bei Strafbarkeit im Inland greifen
 - bei ausländischer Amtsträgerbestechung Ermittlungen bei begründetem Verdacht
 - bei einschlägigen Delikten mit Auslandsbezug (Ausnahme: Amtsträgerbestechung) sind Ermittlungen nur vorzunehmen, wenn in Ö bereits strafgerichtliche Verfolgungshandlungen eingeleitet wurden.
 - wenn keine abgabenrechtlichen Ermittlungen zu erfolgen haben → Gewinnung von Anhaltspunkten zur Erfüllung der Anzeigepflicht (§ 100a StPO) eines Korruptionsdelikts kaum möglich
 - kein Anstoß strafrechtlicher Ermittlungen im Ausland durch inländisches Abgabenverfahren
- demnach: regelmäßig bloß Abzugsverbot unter Anwendung des § 162 BAO („Standortvorteil“)
- Vorsicht bei internationalen Ermittlungen im Rechtshilfeweg!

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

II. Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

- Regelmäßige Zielvorstellung: Leistung der Korruptionszahlung aus un versteuertem Ergebnis (Sicherung Betriebsausgabenabzug)
- Tarnungserfordernis (demnach keine direkte Erfassung in der Buchhaltung)
- Tarnung und Speisung der schwarzen Kasse durch Zahlung fiktiver Betriebsausgaben über fingierte Leistungen an offshore Gesellschaften (zB Beratungskosten, etc)
- uU Buchung und Zahlung willkürlicher Belege ohne betrieblichen Zusammenhang und Speisung der schwarzen Kassa

VORSICHT:

- Untreue durch Überführung in schwarze Kassen
 - vgl Wistra 2009, 61ff, BGH 29.8.2008, 2 StR 587/07

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

III. Fallbeispiele

→ 1. „Anfüttern“ I

Ein Rüstungskonzern lädt Generäle der Beschaffungsabteilung und führende Beamte des Verteidigungsministeriums zu einem kulturellen Event samt Rahmenprogramm und verlängertem Aufenthalt ein.

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

III. Fallbeispiele

1. „Anfüttern“ II

Strafrechtliche Aspekte

- Konkret anstehendes künftiges Amtsgeschäft nachweisbar → Strafbarkeit nach § 306 StGB für die Generäle und Beamten als Amtsträger und § 307b StGB für den Rüstungskonzern und dessen Verantwortliche. Beweisschwierigkeiten!
- Pflichtwidriges, künftiges Amtsgeschäft → strafbar ist das Fordern, Annehmen und Sich-Versprechenlassen sowie das Anbieten, Versprechen oder Gewähren eines Vorteils.
- Pflichtgemäßes, künftiges Amtsgeschäft → strafbar ist (entgegen dienst- oder organisationsrechtlichen Vorschriften) nur das Fordern eines Vorteils.
- VbVG
- KEIN anstehendes künftiges Amtsgeschäft nachweisbar → KEINE Strafbarkeit.
 - Kritische Literaturstimmen vgl *Reindl-Krauskopf*, Korruptionsstrafrecht neu – ein Überblick, *ecolex* 2009, 732;
 - Kritik insb von Transparency International: „*Rückschritt in der Bekämpfung der Korruption*“ durch das KorrStrAG 2009 – Nichterreichen der OECD Standards bzw Nicht-Umsetzung der Verbesserungsvorschläge der GRECO des Europarates 2008.

11

24.3.2010

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

III. Fallbeispiele

1. „Anfüttern“ III

Steuerrechtliche Aspekte

- Zusammenhang mit einem künftigen Amtsgeschäft → Abzugsverbot gem § 20 Abs 1 Z 5 EStG für den Rüstungskonzern
- KEIN Zusammenhang mit einem künftigen Amtsgeschäft → keine Strafbarkeit, daher KEIN Abzugsverbot gem § 20 Abs 1 Z 5 EStG
 - Repräsentationsaufwendung?
 - Rz 4809 EStR 2000: Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen für die Pflege und Aufnahme von geschäftlichen Kontakten, Einführung als möglicher Ansprechpartner bei Geschäftsfreunden
 - Werbung?
 - betriebliche Veranlassung vorausgesetzt → Zusammenhang mit einem Amtsgeschäft? (Gefahr der Selbstbezeichnung im Hinblick auf Korruptionsdelikt)
 - Ausweg: vorsorgliche Hinzurechnung als Repräsentationsaufwendungen
- Steuerpflicht des Empfängers! (Kontrollmitteilungen)

Finanzstrafrechtliche Aspekte

- Abgabenhinterziehung gem § 33 bzw § 34 FinStrG
- VbVG

12

24.3.2010

III. Fallbeispiele

→ 2. Bestechung in der Privatwirtschaft I

Die X-GmbH baut eine neue Fabrikhalle. Der Unternehmer A zahlt dem Geschäftsführer B der X-GmbH für ihn persönlich eine „Provision“, damit er den Auftrag erhält. Die Schmiergeldzahlung wird als Betriebsausgabe abgesetzt.

III. Fallbeispiele

→ 2. Bestechung in der Privatwirtschaft II

→ Strafrechtliche Aspekte

- GF B: Untreue (§ 153 StGB) zum Nachteil der X-GmbH
 - praktisch unwiderlegliche Vermutung des OGH: Provision bereits in Preis einkalkuliert, damit Auftragsvergabe zu überhöhtem Preis, Machthaber hätte auch Preisnachlass für Unternehmen aushandeln können
- GF B: Geschenkkannahme durch Bedienstete oder Beauftragte (§ 168c StGB)
- Unternehmer A: Bestimmung/Beitrag zur Untreue (§§ 12, 153 StGB); Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten (§ 168d StGB).
- Unterschiedliche Schutzziele → echte Konkurrenz zwischen Untreue (§ 153 StGB) und Privatbestechungsdelikten (§§ 168c, d StGB)

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

III. Fallbeispiele

→ **2. Bestechung in der Privatwirtschaft III**

→ **Steuerrechtliche Aspekte**

- Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 5 EStG: § 153 StGB Untreue vom Katalog der Rz 4840ff EStR umfasst? → strittig! (in der Praxis kaum relevant)
- Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 5 EStG: §§ 168c, d StGB vom Katalog der Rz 4840ff EStR erfasst, strittig ist, ob auch im Privatanklagebereich (< EUR 3.000)!
- Anstieg des Risikos durch In-Kraft-Treten des StrRÄG
- vielfach (dennoch) pragmatische Lösung über § 162 BAO
- Steuerpflicht des Empfängers

→ **Finanzstrafrechtliche Aspekte**

- je nach Lösung der steuerrechtlichen Frage
 - § 153 bzw § 168d StGB
 - § 33 FinStrG Abgabenhinterziehung (VbVG)
 - § 162 BAO
 - keine strafrechtlichen Konsequenzen

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

III. Fallbeispiele

→ **3. Bestechung in der Privatwirtschaft im Ausland I**

Der Leiter einer ausländischen Betriebsstätte zahlt im Ausland dem Geschäftsführer einer ausländischen GmbH für ihn persönlich eine „Provision“, damit er einen Auftrag erhält.

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

III. Fallbeispiele

→ 3. Bestechung in der Privatwirtschaft im Ausland II

→ Strafrechtliche Aspekte

→ § 153 StGB: Strafbarkeit GF wegen Untreue – Tatbestand durch jeden Machthaber erfüllbar, auch durch ausländischen. Strafbarkeit des Betriebsstättenleiters als Beitragstäter zur Untreue des GF.

→ §§ 168c, d StGB: pflichtwidrig!

→ Strafanwendungsrecht

→ Inlandstat (§ 62 StGB)

→ Bei Tatbegehung im Inland (zB Zahlen im Inland, Verabreden im Inland) ist jedenfalls – auch von Ausländern – österreichische Gerichtsbarkeit gegeben

→ Auslandstat (§ 65 StGB): Österreichische Gerichtsbarkeit ist nur gegeben, falls der Täter

→ Österreicher ist, das Delikt im Tatortstaat strafbar ist und er noch nicht im Ausland abgeurteilt wurde oder

→ Ausländer ist, im Inland betreten wird und nicht ausgeliefert werden kann

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

III. Fallbeispiele

→ 3. Bestechung in der Privatwirtschaft im Ausland III

→ Steuerrechtliche Aspekte

→ Abzugsverbot würde greifen; kein Unterschied zwischen inländischen und ausländischen Vorteilsannahmen (str - vgl *Fuchs* in Dannecker/Leitner, Schmiergelder, 31 [46])

→ aA EStR 2000 Rz 4843:

→ § 153 StGB – Katalogtat?

→ § 168c, d StGB – abgabenrechtliche Ermittlungen nur bei bereits im Inland eingeleiteten strafrechtlichen Ermittlungen

→ regelmäßig keine strafrechtlichen Ermittlungen im Inland → § 162 BAO

→ „Standortvorteil“ greift!

→ Finanzstrafrechtliche Aspekte

→ regelmäßig keine finanzstrafrechtlichen Folgen (§ 162 BAO)

→ Alternative:

Abgabenhinterziehung gem § 33 bzw § 34 FinStrG; uU Rechtsirrtum über Anwendungsbereich des § 20 Abs 1 Z 5 EStG → keine Abgabenhinterziehung bzw bei Vorwerfbarkeit des Irrtums Fahrlässigkeit.

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten



19

24.3.2010

Abzugsverbote in Österreich

Schwarze Kassen und Korruptionszahlungen

Fallbeispiele

Standorte

Kontaktdaten

- BMB Leitner, k.s.
SK 811 01 **BRATISLAVA**, Zámocká 32
T +421 2 591 018-00, F +421 2 591 018-50, E bratislava.office@bmbleitner.sk
- Leitner + Leitner Consulting SRL
RO 020334 **BUCUREȘTI**, Strada Gara Herastrau 2-4, Et 7
T +40 31 620 13-34, F +40 31 620 13-35, E office@leitnerleitner.ro
- Leitner + Leitner Kft
H 1027 **BUDAPEST**, Kapás utca 6-12, Víziváros Office Center B/IV
T +36 1 279 29-30, F +36 1 209 48-74, E office@leitnerleitner.hu
- Leitner + Leitner GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 4040 **LINZ**, Ottensheimer Straße 32
T +43 732 70 93-0, F +43 732 70 93-156, E linz.office@leitnerleitner.com
- Leitner + Leitner d.o.o.
SI 1000 **LJUBLJANA**, Dunajska cesta 159
T +386 1 563 67-50, F +386 1 563 67-89, E office@leitnerleitner.si
- VORLÍČKOVÁ & LEITNER s.r.o.
CZ 110 00 **PRAHA 1**, Jungmannova 31
T +420 233 111-100, F +420 233 111-133, E praha.office@vorlickovaleitner.com
- Leitner + Leitner Salzburg GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 5020 **SALZBURG**, Hellbrunner Straße 7+7a
T +43 662 847 093-0, F +43 662 847 093-825, E salzburg.office@leitnerleitner.com
- Leitner + Leitner Revizija d.o.o.
BIH 71 000 **SARAJEVO**, Kranjčevićeva 4a/I
T +387 63 684-883, F +387 33 206-181, E office@leitnerleitner.ba
- Leitner + Leitner GmbH & Co KG Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 1030 **WIEN**, Am Heumarkt 7
T +43 1 718 98 90-0, F +43 1 718 98 90-804, E wien.office@leitnerleitner.com
- Leitner + Leitner Consulting doo Zagreb
HR 10000 **ZAGREB**, Radnička cesta 47/II
T +385 1 60 64-400, F +385 1 60 64-411, E office@leitnerleitner.hr

20

24.3.2010

www.leitnerleitner.com