

Fälle und Lösungshinweise

Lehrveranstaltung:

Finanzstrafrecht

Mag. Rainer Brandl

Leitner + Leitner, Wien – Linz – Salzburg

>> Stand: April 2010 <<

INHALTSVERZEICHNIS

Paragrafen ohne nähere Bezeichnung sind solche des Finanzstrafgesetzes 1958 idgF (FinStrG).

1.	Grundprinzipien –Rückwirkungsverbot, Günstigkeitsvergleich.....	5
2.	Verbot der Doppelbestrafung; Abgabenhinterziehung § 33 Abs 1.....	5
3.	Grundprinzipien – Bestimmtheitsgebot, § 22 BAO.....	6
4.	Verbandsverantwortlichkeit.....	6
5.	Verbandsverantwortlichkeit.....	7
6.	Konkurrenzen	8
7.	Konkurrenzen – Verletzung der Berichtigungspflicht gem § 139 BAO.....	8
8.	Konkurrenzen - Unternehmer.....	9
9.	Konkurrenzen – Nichtunternehmer	9
10.	Konkurrenzen – Abgabenhinterziehung und Amtsmissbrauch	10
11.	Konkurrenzen – Abgabenhinterziehung und betrügerische Krida	10
12.	Finanzvergehen und örtlicher Geltungsbereich.....	11
13.	Objektive Zurechnung des Erfolgs	11
14.	Objektive Zurechnung der Handlung/Sozialadäquanz	11
15.	Vorsatz - Zeitpunkt.....	12
16.	Fahrlässigkeit - Überwachungsverschulden	12
17.	Fahrlässigkeit - Überwachungsverschulden	13
18.	Schweres Verschulden - Wirtschaftstrehänder	13
19.	Schweres Verschulden - Wirtschaftstrehänder	13
20.	Versuch – straflose Vorbereitungshandlung.....	14
21.	Versuch – Ausführungshandlung.....	14
22.	Versuch – § 33 Abs 1 durch Unterlassen.....	15
23.	Versuch und Vollendung bei einheitlicher Gewinnfeststellung	15
24.	Beteiligung – Zeitpunkt	15
25.	Beteiligung - Schuldstrafrecht	16
26.	Beteiligung – psychischer Tatbeitrag	16
27.	Beteiligung – Begünstigung, Grenzen rechtmäßiger Verteidigung.....	16
28.	Beteiligung – Wohnsitzwechsel - § 34 Abs 3 FinStrG – Irrtum	17
29.	Irrtum.....	17
30.	Irrtum.....	18
31.	Entschuldigungsgründe	18
32.	Entschuldigungsgründe	19
33.	Selbstanzeige – Darlegung der Verfehlung.....	19
34.	Selbstanzeige – Offenlegung der bedeutsamen Umstände	20
35.	Selbstanzeige – Zuständigkeit, Tatentdeckung	20
36.	Selbstanzeige – Zuständigkeit, Tatentdeckung	20
37.	Selbstanzeige – geschätzte Selbstanzeige.....	21
38.	Selbstanzeige – geschätzte.....	21
39.	Selbstanzeige – geschätzte, Entrichtung hinterzogener LSt, DB, DZ.....	22
40.	Selbstanzeige – Tat iSv § 29 Abs 3 lit b, (teilweise) Tatentdeckung	22

41.	Selbstanzeige – Tatentdeckung durch Kontrollmitteilung	22
42.	Selbstanzeige – Tatentdeckung	23
43.	Selbstanzeige – abgabenbehördliche Nachschau und Verfolgungshandlung	23
44.	Selbstanzeige – Rechtzeitigkeit, Verfolgungshandlungen iSv § 29 Abs 3 lit a	24
45.	Selbstanzeige – Verfolgungshandlungen iSv § 29 Abs 3 lit a	24
46.	Selbstanzeige – im Rahmen finanzbehördlicher Prüfung	24
47.	Selbstanzeige – verdeckte Gewinnausschüttung	25
48.	Selbstanzeige – verdeckte Gewinnausschüttung	26
49.	Selbstanzeige – Entrichtung bei Selbstbemessungsabgaben.....	26
50.	Selbstanzeige – Entrichtung durch den Beitragstäter.....	27
51.	Selbstanzeige – Rechtzeitigkeit, Beteiligungstäter.....	27
52.	Selbstanzeige – Rechtzeitigkeit, Zufallsfunde	28
53.	Selbstanzeige – durch Dritte, Täternennung.....	28
54.	Selbstanzeige – durch Abfuhrverpflichtete, Haftungsausschluss gem § 30	29
55.	Selbstanzeige – Teilwirkung	29
56.	Selbstanzeige – § 33 Abs 2 lit a.....	29
57.	Selbstanzeige – § 33 Abs 2 lit a.....	30
58.	Selbstanzeige – § 33 Abs 2 lit a.....	30
59.	Selbstanzeige – § 33 Abs 2 lit a.....	30
60.	Selbstanzeige – im Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts	31
61.	Verjährung	31
62.	Verjährung	32
63.	§ 33 – Umfang der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht bei abgeleiteten Bescheiden	32
64.	§ 33 – Erlassmäßige Fristerstreckung zur Abgabe von Steuererklärungen der WT	32
65.	§ 33 – Bewirken einer Abgabenverkürzung bei UVZ-Delikten	33
66.	§ 33 – Ermittlung strafbestimmender Wertbetrag – Vorsatz.....	34
67.	§ 33 – gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung.....	34
68.	§ 33 – Umfang der Offenlegungspflicht – vertretbare Rechtsauffassung	35
69.	§ 33 – Verweigerung der Empfängerbenennung – Nachweispflichten.....	35
70.	§ 33 – Verweigerung der Empfängerbenennung – freie Beweiswürdigung	36
71.	§ 33 – Verweigerung der Empfängerbenennung – Schmiergelder	37
72.	§ 33 – Ungetreuer Angestellter	37
73.	§ 33 – Formal- und Nachweispflichten im Steuerrecht und Steuerstrafrecht.....	38
74.	§ 34 – Formal- und Nachweispflichten im Steuerrecht und Steuerstrafrecht – Konzernverrechnung 38	
75.	§ 33 – Verlustvortrag.....	39
76.	§ 33 – EUR/ATS-Veranlagung	39
77.	§ 33 – Meldepflichtverletzung gem § 109a EStG.....	39
78.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – diverse Tathandlungen.....	40
79.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – innergemeinschaftlicher Erwerb	40
80.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – „reverse charge Umsätze“	40
81.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – Steuerperiodenbezogene und steuerabschnittsbezogene Ermittlung, Berücksichtigung von Kumulativeffekten (Rechnungsrückdatierung)	41

82.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – Deliktvollendung	42
83.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – Umfang des Hinterziehungsvorsatzes.....	43
84.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – nachträglicher Vorsatz	43
85.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – UVZ und Gewerbsmäßigkeit.....	43
86.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – Abgrenzung § 33 Abs 2 lit a zu § 33 Abs 1	44
87.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – Abgrenzung § 33 Abs 2 lit a zu § 49 Abs 1 lit a	44
88.	§ 33 – Umsatzsteuerdelikte – Scheinrechnungsproblematik	45
89.	Umsatzsteuerkarussell I	45
90.	§ 33 – Lohnsteuerdelikte	46
91.	§ 51 Verletzung der Berichtigungspflicht gem § 139 BAO	47
92.	Internationale Aspekte – erweiterte Mitwirkungspflicht.....	48
93.	Nemo tenetur Grundsatz – Zone 0	48
94.	Nemo tenetur Grundsatz – Zone 1.....	49
95.	Nemo tenetur Grundsatz – Zone 2.....	49
96.	Nemo tenetur Grundsatz – Zone 3.....	50
97.	Internationale Aspekte – strafrechtlicher Schutz ausländischer Steuern.....	50
98.	Internationale Aspekte – Schmiergelder	50
99.	Internationale Aspekte – Basisgesellschaften	51
100.	Internationale Aspekte – internationale Verrechnungspreise	52
101.	Internationale Aspekte – Einkünftezurechnung	52
102.	Bestechung/Schmiergelder – Hoheitsverwaltung	53
103.	Bestechung/Schmiergelder – Privatwirtschaft.....	53
104.	Schmuggel im Reiseverkehr.....	54
105.	Zigarrenschmuggel	55
106.	Verfahren – Zuständigkeit	56
107.	Verfahren – Zuständigkeit	56
108.	Schwarzgeld im Nachlass.....	57

1. Grundprinzipien – Rückwirkungsverbot, Günstigkeitsvergleich

Sachverhalt

X begeht 1998 einen gewerbsmäßigen Schmuggel: Strafbestimmender Wertbetrag EUR 90.000; Wert der geschmuggelten Ware EUR 440.000 (Unvollziehbarkeit des Verfalls wegen Verbrauchs der Schmuggelware). Die Hauptverhandlung vor dem Schöffengericht findet im April 1999 statt. Was ist in diesem Zusammenhang betreffend das Rückwirkungsverbot des § 4 Abs 2 zu beachten?

Lösungsvorschlag

Mittels eines Günstigkeitsvergleichs (Gegenüberstellung von altem und neuem Recht) ist zu beurteilen, ob im konkreten Fall die durch die FinStrGNov 1999 (ab 13.1.1999) geschaffenen Änderungen in ihrer Gesamtauswirkung für den Täter günstiger sind. Dabei sind die alten und die neuen Bestimmungen als jeweilige Einheit miteinander zu vergleichen. Im Rahmen des Vergleichs sind zu berücksichtigen:

- Entfall der absoluten Verjährung im gerichtlichen Finanzstrafverfahren (in concreto keine Bedeutung)
- Einführung einer bedingten Nachsicht für die Wertersatzstrafe (günstiger)
- Herabsetzung der Geldstrafdrohung vom Vierfachen auf das Dreifache des strafbestimmenden Wertbetrages (günstiger)
- Erhöhung der Freiheitsstrafdrohung von zwei auf drei Jahre (ungünstiger)
- Erhöhung der Ersatzfreiheitsstrafe (ungünstiger)

Die Beurteilung wird davon abhängen, ob die Verhängung einer Freiheitsstrafe unter Berücksichtigung von § 15 Abs 2 (Spezial- und Generalprävention) zulässig ist. Sind die Voraussetzungen des § 15 Abs 2 nicht gegeben, ist die neue Rechtslage jedenfalls günstiger.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 53 f; *Plückhahn*, Die Finanzstrafgesetznovelle 1998, in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 960; *Tiedemann* [Hg], Wirtschaftsstrafrecht in der Europäischen Union, Rechtsdogmatik – Rechtsvergleich – Rechtspolitik (2002); zu sog „Zwischengesetzen“ siehe OGH 3.5.2001, 15 Os 73/00-87, ÖStZB 2002/729

2. Verbot der Doppelbestrafung; Abgabenhinterziehung § 33 Abs 1

Sachverhalt

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der X-GmbH tauchen unter anderem Rechnungen eines Herrn S auf, in denen dieser für Beratungstätigkeiten in den Jahren 2004 bis 2007 Honorare samt USt in beträchtlicher Höhe in Rechnung gestellt hat. Da Herr S bisher nicht steuerlich in Erscheinung getreten ist und in den letzten Jahren niemals veranlagt wurde, ermittelt die Abgabenbehörde weiter. Herr S verweigert im Wesentlichen die Zusammenarbeit mit der Abgabenbehörde, weshalb eine Schätzung erfolgt. Auf der Grundlage dieser Schätzungsbescheide wird ein Finanzstrafverfahren eingeleitet und Herr S in weiterer Folge zu einer Geldstrafe von EUR 15.000,00 verurteilt.

Rund zwei Jahre später erfährt die Abgabenbehörde, dass die in den Jahren 2004 bis 2007 von Herrn S hinterzogenen Abgaben viel höher waren, als ursprünglich angenommen. Es wird daher hinsichtlich ESt und USt ein weiteres Finanzstrafverfahren eingeleitet, wobei als strafbestimmender Wertbetrag nur die neu hervorgekommenen hinterzogenen Steuern herangezogen werden. Herr S wird zu einer Geldstrafe verurteilt, die frühere Verurteilung wird bei der Strafbemessung nicht als erschwerender Umstand gewertet.

Lösungsvorschlag

Ein Beschuldigter darf nach einem rechtskräftigen Schuld- oder Freispruch wegen derselben Tat nicht noch einmal verfolgt oder bestraft werden (Art 4 7. ZPEMRK); dies unter der Voraussetzung, dass keine Gründe für die Wiederaufnahme des Strafverfahrens vorliegen.

Der ne bis in idem Grundsatz ist seit der StPO-Reform 2007 nunmehr auch einfachgesetzlich geregelt. Für das Finanzstrafverfahren siehe § 54 Abs 6. Für ausländische Entscheidungen innerhalb des Schengener Raumes ist Art 54 SDÜ zu beachten.

Literaturhinweise

Kienapfel/Höpfel, Strafrecht AT¹² E8 55a f; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 79 ff..

3. Grundprinzipien – Bestimmtheitsgebot, § 22 BAO

Sachverhalt

A und B errichten einen Kaufvertrag, wobei die rechtliche Gestaltung desselben im Hinblick auf ihre Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen erscheint und nur auf Grund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Im Rahmen der Betriebsprüfung (Außenprüfung) wird der Besteuerung unter Hinweis auf § 22 BAO (Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts) ein fiktiver angemessener Sachverhalt zu Grunde gelegt. Der BP-Bericht wird zum Finanzstrafreferenten weitergeleitet. Finanzstrafrechtliche Relevanz?

Lösungsvorschlag

Ob Abgaben verkürzt wurden, ergibt sich aus dem Steuertatbestand. Es ist kritisch zu prüfen: Wurde eine Offenlegungspflicht verletzt? Liegt uU eine vertretbare Rechtsauffassung vor? Bezieht sich der Vorsatz auch auf den gesamten objektiven Tatbestand? Die den Straftatbestand ausfüllenden Abgabennormen sind aber oft weitgehend interpretationsbedürftig bzw. unklar.

Problematik: Blankettstrafnorm – strafrechtlicher Bestimmtheitsgrundsatz (nullum crimen sine lege certa) – Außentheorie: § 22 BAO ist äußerst unbestimmt; dennoch wird § 22 BAO vor allem von den Vertretern der Finanzbehörde iSd Außentheorie als eigenständiger Steuertatbestand verstanden; auch die Konkretisierung durch die höchstgerichtliche Rsp („Unangemessenheit“ – „Ungebräuchlichkeit“ – „Unverständlichkeit“) trägt nicht viel dazu bei, dem Abgabepflichtigen die mögliche Strafbarkeit erkennbar zu machen.

Literaturhinweise

Zu Einzelfragen iZm § 22 BAO siehe *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 46 ff, 186 ff; vgl auch *Ritz*, BAO³, § 22 Tz 1 ff mit weiterführenden Literaturhinweisen; zur vergleichbaren Rechtslage in Deutschland siehe BGH 11.7.2008, 5 StR 156/08 (auch in den Fällen des Missbrauchs von Gestaltungsmöglichkeiten bestehen steuerrechtliche Erklärungs- und Anzeigepflichten nur dann, wenn sich solche unmittelbar aus den Steuergesetzen ergeben. Einer über den Wortlaut des Gesetzes hinausgehenden Auslegung steht das strafrechtliche Analogieverbot entgegen).

4. Verbandsverantwortlichkeit

Sachverhalt

Der Geschäftsführer GF der X-GmbH unterlässt bewusst die vollständige Verbuchung der Geschäftsfälle der Gesellschaft (Schwarzumsätze). Daraus resultiert eine Gewinnminderung, die zu einer KÖSt-Verkürzung führt.

Kann durch dieses Verhalten eine strafrechtliche Verantwortlichkeit des Verbandes ausgelöst werden?

Lösungsvorschlag

Diese Handlungen des GF erfüllen in objektiver und subjektiver Hinsicht das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1. GF ist daher gem § 33 Abs 5 zu einer Geldstrafe bis zum 2-fachen des Hinterziehungsbetrages zu bestrafen.

Zusätzlich zu der Bestrafung des GF steht die strafrechtliche Verantwortlichkeit der X-GmbH im Raum. Die Voraussetzungen der Verhängung einer Verbandsgeldbuße sind in § 28a geregelt. Je nach dem, ob die Abgabenhinterziehung in die gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Zuständigkeit fällt, kommt es zu einer unmittelbaren Anwendbarkeit des VbVG (bei gerichtlicher Zuständigkeit) bzw zu einer sinngemäßen Anwendung der §§ 2, 3, 4 Abs 1, 5, 10, 11 und 12 Abs 2 VbVG (bei verwaltungsbehördlicher Zuständigkeit).

Abweichend zu den Regelungen des VbVG – wo nur gerichtliche Straftaten – eine Verbandsgeldbuße auslösen können, ist im Bereich des eine strafrechtliche Verantwortlichkeit des Verbandes wegen eines – gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen – Finanzvergehens möglich.

Die X-GmbH ist als juristische Person grundsätzlich vom Anwendungsbereich des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (Verband gem § 1 Abs 2 VbVG) umfasst.

Der Geschäftsführer GF ist als Entscheidungsträger gem § 2 Abs 1 Z 1 VbVG anzusehen, da ihm Außenvertretungskompetenz zukommt.

Für die Zurechnung der Handlung des Entscheidungsträgers zum Verband ist tatbestandsmäßiges, rechtswidriges und schuldhaftes Handeln des Entscheidungsträgers erforderlich. Diese Voraussetzung ist gegeben. Eine Entlastungsmöglichkeit des Verbandes hinsichtlich des Handelns des Entscheidungsträgers ist nicht möglich.

Die strafrechtliche Verantwortlichkeit eines Verbandes wird ausgelöst, wenn die Tat zu Gunsten des Verbandes begangen wurde oder Pflichten verletzt wurden, die den Verband treffen.

Im gegenständlichen Fall sind beide – alternativen – Voraussetzungen gegeben, da sich der Verband einerseits durch die zu niedrig festgesetzte KÖSt einen Aufwand erspart (zu Gunsten des Verbandes) sowie andererseits durch die mangelnde Verbuchung aller Geschäftsfälle einschlägige Regelungen der Rechnungslegungs- und Bilanzierungsvorschriften verletzt (die den Verband als Pflicht selbst treffen).

Da alle Voraussetzungen für die strafrechtliche Verantwortlichkeit gegeben sind, kann über den Verband eine Verbandsgeldbuße gem § 28a – zusätzlich zur Geldstrafe des GF – verhängt werden. Diese kann bis zum 2-fachen des Verkürzungsbetrages betragen. Diese Verbandsgeldbuße kann jedoch – bei gerichtlicher Zuständigkeit – gemäß § 6 VbVG unter Auflagen – zur Gänze – bedingt nachgesehen werden.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 794 ff; *Zeder*, Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (2006); *Huber*, Der Aufsichtsrat und das neue Unternehmensstrafrecht – Teil I, ARaktuell 1/2006, 4; *Leitner/Huber*, Der Aufsichtsrat und das neue Unternehmensstrafrecht – Teil I, ARaktuell 2/2006, 4; *Brandstetter*, Strafbarkeit juristischer Personen ab 1.1.2006!, *ecolex* 2006, 4; *Althuber/Huber*, Verbandsverantwortlichkeit und Finanzstrafrecht, *taxlex* 2005, 617.

5. Verbandsverantwortlichkeit

Sachverhalt

Der Sachbearbeiter M ist in der Buchhaltung der X-GmbH zuständig für die Erstellung von Ausgangsrechnungen. Auf Grund des Anrufes eines langjährigen Kunden schreibt er die Rechnung von privater auf betriebliche Veranlassung um (Gefälligkeitsrechnung). Die Geschäftsleitung der X-GmbH hat bisher weder Richtlinien aufgestellt noch eine diesbezügliche Weisung im Einzelfall erteilt, dass keine Gefälligkeitsrechnungen auszustellen sind.

Kann durch dieses Verhalten eine strafrechtliche Verantwortlichkeit des Verbandes ausgelöst werden?

Lösungsvorschlag

In diesem Fall handelt nicht ein Entscheidungsträger der X-GmbH, sondern ein Mitarbeiter. Da M eine Gefälligkeitsrechnung auf Wunsch des Kunden ausstellt ist – bei Vorliegen aller Voraussetzungen – von einer Beteiligung des M an der Abgabenhinterziehung des Kunden auszugehen. Über ihn kann eine Geldstrafe bis zum 2-fachen des Verkürzungsbetrages verhängt werden.

Zusätzlich zu der Bestrafung des M kommt eine strafrechtliche Verantwortlichkeit der X-GmbH in Betracht.

M ist als Mitarbeiter gem § 2 Abs 2 Z 1 VbVG anzusehen, da er in einem Dienstverhältnis zur X-GmbH steht.

Für die Zurechnung der Handlung eines Mitarbeiters zum Verband ist grundsätzlich tatbestandsmäßiges und rechtswidriges Handeln des Mitarbeiters erforderlich. Da die X-GmbH für ein Vorsatzdelikt (§ 33) strafrechtlich verantwortlich gemacht werden soll, ist in diesem Fall auch schuldhaftes Handeln des Mitarbeiters erforderlich. Wie bereits gezeigt, sind diese Voraussetzungen gegeben.

Eine Entlastungsmöglichkeit des Verbandes hinsichtlich des Handelns der Mitarbeiter ist – im Gegensatz zu Handlungen der Entscheidungsträger – grundsätzlich möglich. Das strafbare Verhalten der Mitarbeiter ist dem Verband gem § 3 Abs 3 Z 2 VbVG nur dann zurechenbar, wenn die Begehung der Tat dadurch ermöglicht oder wesentlich erleichtert wurde, dass Entscheidungsträger die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben, insbesondere indem sie wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten unterlassen haben.

Wie dem Sachverhalt zu entnehmen ist, wurden keine organisatorischen Maßnahmen zur Verhinderung solcher Mitarbeiter-taten gesetzt, da weder generelle Richtlinien noch eigenständige Weisungen erteilt wurden. Ebenso wenig erfolgte eine entsprechende Überwachung des Mitarbeiters, womit auch personelle Maßnahmen nicht gesetzt wurden. Ein bestimmter Entscheidungsträger, der die Maßnahmen unterlassen hat, braucht nicht festzustehen.

Daher kommt es zu einer Zurechnung des Verhaltens des Mitarbeiters zum Verband.

Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Verbandes wird ausgelöst, da sich die Ausstellung der Gefälligkeitsrechnung zu Gunsten des Verbandes ausgewirkt hat (mittelbarer finanzieller Vorteil wie zB Eingehen auf Kundenwünsche ausreichend) und gegen einschlägige Rechnungslegungs- und Bilanzierungsnormen verstoßen hat.

Der Verband ist wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung strafrechtlich verantwortlich (Verbandsgeldbuße).

6. Konkurrenzen

Sachverhalt

- Der Antiquitätenhändler A bringt unverzollt Biedermeiermöbel in das Gemeinschaftsgebiet und verkauft sie „schwarz“.
- Der Unternehmer U macht mittels gefälschter Rechnungen Umsatzsteuerguthaben durch Abgabe unrichtiger Voranmeldungen geltend.
- X fingiert geschickt seine Unternehmereigenschaft und macht so Vorsteuerbeträge geltend.
- Der Pensionist P erklärt über Jahre hinweg seine Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht.

Strafbarkeit von A, U, X und P?

Lösungsvorschlag

- A begeht durch seine Handlung mehrere Finanzvergehen, nämlich nach § 35 (Schmuggel) uU iVm § 38 (gewerbsmäßiger Schmuggel), weiters nach § 33 Abs 1 (Abgabenhinterziehung hinsichtlich Jahresumsatzsteuer und ESt) uU iVm § 38 (gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung) sowie gem § 33 Abs 2 lit a (Umsatzsteuerhinterziehung durch zu niedrige Entrichtung der USt-Vorauszahlung): Hinsichtlich Schmuggel und nachfolgender Abgabenhinterziehung liegt ungleichartige Realkonkurrenz vor. Die Verkürzung der USt-Vorauszahlungen gem § 33 Abs 2 lit a wird durch die nachfolgende Verkürzung der Jahressteuerschuld nach § 33 Abs 1 konsumiert, soweit es sich um den gleichen Betrag und denselben Steuerzeitraum handelt (Scheinkonkurrenz), sodass nur die Strafbarkeit der Jahresumsatzsteuerhinterziehung verbleibt (straflose Vortat; stRsp; zB OGH 21.11.1991, AnwBl 1992/4065).
- Zusammentreffen von Finanzvergehen mit gerichtlich strafbarer Handlungen, nämlich § 33 Abs 2 lit a (wissentliche Geltendmachung von ungerechtfertigten Gutschriften – Vorsteuerdelikt) und § 223 StGB (Urkundenfälschung) sowie §§ 146 f StGB (Betrug): Hinsichtlich des (Behörden-) Betruges und der Geltendmachung der Vorsteuer liegt ungleichartige Idealkonkurrenz vor; keine Strafbarkeit gem §§ 146 f StGB wegen tatbestandlicher Exklusivität gem § 22 Abs 2, sondern Strafbarkeit wegen des Finanzvergehens gem § 33 Abs 2 lit a. Ferner auch keine Strafbarkeit wegen eines Urkundendeliktes (§ 22 Abs 3 schließt die Strafbarkeit wegen §§ 223, 293 StGB seit 5.6.2004 aus).
- Wird eine Abgabepflicht – wie hier durch Fingieren der Unternehmereigenschaft – nur vorgetäuscht, so ist das dadurch bewirkte Erschleichen von in Wahrheit nicht in Abgabengutschriften bestehenden Leistungen keine Abgabenhinterziehung, sondern als Betrug gem §§ 146 f StGB strafbar (OGH 19.10.1982, 10 Os 180/81 EvBl 1983/124; vgl zum „Vorsteuerbetrug“ auch die Fallbeispiele bei *Baumgartner/Bayer*, ÖStZ 1998, 228; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 1067).
- Zusammentreffen mehrerer Finanzvergehen, nämlich jährlich § 33 Abs 1; gleichartige Realkonkurrenz; es ist auf eine einzige Strafe zu erkennen (§ 21 Abs 1).

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 541 ff; *Birklbauer*, das Zusammentreffen von Finanzvergehen und StGB-Delikten in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2004, 27.

7. Konkurrenzen – Verletzung der Berichtungspflicht gem § 139 BAO

Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger hat seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 abgegeben und hat dabei auf Grund eines Rechenfehlers (Fahrlässigkeit) Betriebsausgaben doppelt in Abzug gebracht. Nach Ergehen des Steuerbescheides erkennt er diesen Fehler und überlegt, ob er seiner Berichtungspflicht nach § 139 BAO nachkommen soll. Welche Rechtsfolgen treten ein, wenn er dieser Berichtungspflicht nicht nachkommt? Hätte der Abgabepflichtige die Tat vorsätzlich begangen, bestünde auch in diesem Fall die Berichtungspflicht?

Lösungsvorschlag

Die Berichtungspflicht besteht nur bei Fahrlässigkeitsdelikten (arg § 139 BAO: "nachträglich erkennt"). Die Verletzung der Berichtungspflicht stellt allerdings eine mitbestrafte Nachtat (straflose Deckungshandlung) dar (OGH 4.7.1996, 15 Os 48, 53/96 ÖStZB 1997, 273). Das BMF geht im Erlass vom 9. 3. 2006 (BMF, 9. 3. 2006. BMF-010103 / 0020-VI/2006) davon aus, dass auch bei vorangegangener fahrlässiger Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht keine Anzeigepflicht besteht.

Literaturhinweise

zur Scheinkonkurrenz vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 549 ff (552); zur Berichtigungspflicht vgl *Kneidinger*, Konkurrenzfragen bei Finanzvergehen in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2004, 18 ff

8. Konkurrenzen - Unternehmer

Sachverhalt

Der Unternehmer U macht mittels gefälschter Rechnungen Umsatzsteuerguthaben durch Abgabe unrichtiger UVA geltend.

Lösungsvorschlag

In Betracht kommt eine Bestrafung wegen § 33 Abs 2 lit a (wissentliche Geltendmachung von ungerechtfertigten Gutschriften).

Eine Bestrafung wegen schweren Betruges gem §§ 146 f StGB scheidet aufgrund der Anordnung in § 22 Abs 2 aus. Beim Verhältnis zwischen Finanzvergehen und Betrug handelt es sich um einen Anwendungsfall der tatbestandlichen Exklusivität. Nach dieser Ansicht normiert § 22 Abs 2 keine ausdrückliche Subsidiarität sondern einen Ahndungsverzicht. § 22 Abs 2 leg cit ist daher so zu verstehen, dass das FinStrG einen Teilbereich des Betruges aus dem Anwendungsbereich des § 146 StGB ausnimmt (bisher ging die hM stets davon aus, dass es sich bei § 22 Abs 2 um Fälle ausdrücklicher Subsidiarität handelt.

Ferner ist – seit 5.6.2004 (durch das SteuerRefG 2005 BGBl I 2004/57) – eine gesonderte Bestrafung wegen eines Urkundendeliktes (§§ 223, 293 StGB) in Kraft Normierung des § 22 Abs 3 nicht (mehr) zulässig. § 22 Abs 3 bewirkt, dass auch „Täuschungshandlungen“, die unter dem Einsatz falscher oder verfälschter Urkunden oder Beweismittel erfolgen, ausschließlich als Finanzvergehen bestraft werden können. Eine Vorlage verfälschter Rechnungsbelege führt daher zu keiner mehrfachen Ahndung nach § 33 und §§ 223, 293 StGB (mehr). Wie bei § 22 Abs 2 handelt es sich bei § 22 Abs 3 um einen Fall des Ahndungsverzichtes bei tatbestandlicher Exklusivität

Literaturhinweise

Zur tatbestandlichen Exklusivität und Ahndungsverzicht vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 565 ff.

9. Konkurrenzen – Nichtunternehmer

Sachverhalt

Der Nichtunternehmer N macht mittels gefälschter Rechnungen Umsatzsteuerguthaben durch Abgabe unrichtiger UVA geltend.

Lösungsvorschlag

Eine Bestrafung gem § 33 (wissentliche Geltendmachung von ungerechtfertigten Gutschriften) kommt nicht in Betracht, da es sich beim Täter um keinen Unternehmer iSd § 2 UStG handelt.

Mangels Vorliegen eines Finanzvergehens kommt auch die Subsidiaritätsbestimmung des § 22 Abs 2 betreffend Betrugs- und Täuschungsdelikte nicht in Betracht. N hat – bei Vorliegen aller anderen Merkmale – den Tatbestand des schweren Betruges gem §§ 146 f StGB begangen.

Ebenso scheidet die Subsidiaritätsbestimmung des § 22 Abs 3 betreffend der zu unterlassenden Ahndung von Urkundendelikten iZm Finanzvergehen. Somit käme auch eine Bestrafung wegen Urkundenfälschung in Betracht, sofern nicht das (Ver-)Fälschen der Urkunde der Vorbereitung des Urkundenbetruges gedient hat (OGH 20.9.1988, 15 Os 84/88, RZ 1989/20).

Literaturhinweise

Zum Behördenbetrug, wenn die Abgabepflicht durch Fingieren der Unternehmereigenschaft nur vorgetäuscht wird vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 569.

10. Konkurrenzen – Abgabenhinterziehung und Amtsmisbrauch

Sachverhalt

A bediente sich zur Erstellung seiner falschen Steuererklärungen eines willigen Finanzbeamten, der gleichsam neben seinen Amtsgeschäften eine Steuerberatungskanzlei ohne Berufsbefugnis führte. Verabredungsgemäß bearbeitete dieser die falschen Steuererklärungen selbst in amtlicher Eigenschaft und „fabrizierte“ auf diese Weise die zu niedrigen Abgabefestsetzungen.

Lösungsvorschlag

Das Delikt nach § 33 Abs 1 (Abgabenhinterziehung) steht zu jenem nach § 302 StGB (Missbrauch der Amtsgewalt) keinesfalls in einem Verhältnis der „Scheinkonkurrenz“ – nach Art von Spezialität, Konsumtion oder stillschweigender Subsidiarität – sondern vielmehr im Verhältnis echter Konkurrenz (vgl. *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 568.). Der Unrechts- und Schuldgehalt des einen Deliktes geht nämlich in keiner Weise in jenem des anderen auf. Während die Abgabenhinterziehung in einer vorsätzlichen Abgab verkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (hier: Einreichung unrichtiger Abgabenerklärungen) besteht, stellt der Missbrauch der Amtsgewalt den wissentlichen Missbrauch der Amtsgewalt durch einen Beamten mit Schädigungsvorsatz (hier: durch die Erlassung von Steuerbescheiden) dar. Auch ein Vorwurf der Doppelbestrafung ist schon deshalb nicht berechtigt, weil sich das Urteil des Gerichts einerseits und der Bescheid der Finanzstrafbehörde andererseits nicht auf das gleiche Verhalten gründet: Das Urteil erfasst die Beitragstäterschaft zum Missbrauch der Amtsgewalt durch einen Beamten, der Bescheid die Abgab verkürzung durch die Einreichung unrichtiger Steuererklärungen. Eine Verletzung von Art 4 des 7. Zusatzprotokolls zur EMRK („Recht, wegen derselben Sache nicht zweimal vor Gericht gestellt oder bestraft zu werden“) liegt daher nicht vor. (vgl. VwGH 26.7.2005, 2003/14/0086).

11. Konkurrenzen – Abgabenhinterziehung und betrügerische Krida

Sachverhalt

X hat als De-facto-Geschäftsführer der Firma Y-GmbH Bestandteile des Vermögens dieses Unternehmens in einem 40.000 EUR übersteigenden Ausmaß beiseite geschafft, indem er etwa die Hälfte der täglichen Lösungen des von der Y GmbH geführten Unternehmens für sich behielt. Es wurde ihm zum einem vorgeworfen, dadurch die Befriedigung der Gläubiger der Firma Y-GmbH, insbesondere des zuständigen Finanzamtes, vereitelt zu haben und zum anderen eine Abgab verkürzung (Umsatzsteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Kapitalertragsteuer und Einkommensteuer) bewirkt zu haben indem X unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht Einkünfte aus seinem Gewerbebetrieb nicht erklärt hat.

Kann X sowohl wegen Abgabenhinterziehung als auch wegen betrügerischer Krida (§ 156 StGB) bestraft werden oder steht die ausdrückliche Subsidiaritätsvorschrift des § 22 Abs 2 dem entgegen?

Lösungsvorschlag

Die hM versteht unter der Wortfolge „auf betrügerische Weise“ in § 22 Abs 2 die Betrugstatbestände des StGB (§§ 146, 147, 148, 150) sowie zum Teil darüber hinaus den Versicherungsmisbrauch (§ 151 StGB) als Vorbereitungsdelikt des Betrugs. Die durch § 22 Abs 2 geschaffene Privilegierung von Betrugshandlungen gilt nur für jene Handlungen, die Mittel zur Begehung von Finanzvergehen sind. Dass es bei den Finanzvergehen und den Betrugstatbeständen mitunter um unterschiedliche geschützte Rechtsgüter geht, spielt an sich keine Rolle, denn unterschiedlich geschützte Rechtsgüter sind ein Wesensmerkmal von echter Idealkonkurrenz und durch die Anordnung von ausdrücklicher Subsidiarität tritt die Rechtsgutbetrachtung in den Hintergrund. § 22 Abs 2 ist nach der hRsp dahingehend einzuschränken, dass die Privilegierung nicht jene Delikte betrifft, die zwar im Zusammenhang mit dem betrügerischen Verhalten gesetzt werden, jedoch ein gänzlich anderes Rechtsgut als die Betrugstatbestände schützen (wie zB Amtsmisbrauch § 302 StGB).

Da die hM die Wortfolge des § 22 Abs 2 auf die Betrugstatbestände reduziert, kann X sowohl wegen Abgabenhinterziehung als auch wegen betrügerischer Krida gem § 156 StGB bestraft werden. Die betrügerische Krida gem § 156 StGB setzt weder eine Begehung in betrügerischer Weise voraus noch muss im Unterschied zum Betrug ein Verhalten des Getäuschten gesetzt werden, das zu einem Schadenseintritt führt.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 568; *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG I³, Anm zu § 22; *Fellner*, FinStrG (2002) §§ 21 und 22 Rz 28f; *Liebscher* in WK § 156; sich entgegen der hM für die Subsidiarität von § 156 StGB zur Abgabenhinterziehung aussprechend: *Birklbauer*, Finanzstrafrecht 2004, 48 ff.

12. Finanzvergehen und örtlicher Geltungsbereich

Sachverhalt

a) Der Ausländer A ohne Wohnsitz im Inland gibt betreffend seiner inländischen Umsätze weder Umsatzsteuervoranmeldungen noch Umsatzsteuerjahreserklärungen ab.

b) Im Rahmen des internationalen Konzerns K, der über eine Konzerngesellschaft in Österreich verfügt, werden die Konzernverrechnungspreise zu Lasten der österreichischen Gesellschaft manipuliert. Bei der österreichischen Gesellschaft kommt es zu einer zu niedrigen Steuerfestsetzung.

Können diese finanzstrafrechtlich relevanten Handlungen in Österreich einer Bestrafung zugeführt werden?

Lösungsvorschlag

a) A führt in Österreich Umsätze aus. Gem § 5 Abs 2 ist ein Finanzvergehen dann im Inland begangen, wenn der Täter im Inland hätte handeln sollen (Abgabe von UVA und Umsatzsteuerjahreserklärungen). Durch die Nichtabgabe dieser Erklärungen begeht er ein in Österreich strafbares Finanzvergehen (Territorialitätsprinzip).

b) Der Erfolg, nämlich die zu niedrige Steuerfestsetzung, ist im Inland eingetreten. Das verantwortliche Organ, gleichgültig ob der inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft (auch wenn zB nur eine inländische Betriebsstätte besteht), ist in Österreich strafbar (§ 5 Abs 2).

Literaturhinweise

Zum örtlichen Geltungsbereich des FinStrG siehe *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 95 ff.

13. Objektive Zurechnung des Erfolgs

Sachverhalt

Der Autohändler T führt in Erfüllung eines Großauftrages 20 Sportwagen aus den USA ein. Anlässlich der Abwicklung der Zollformalitäten wurde auf Grund objektiv unzutreffender, die Beförderungskosten betreffender Angaben von T eine zu niedrige (Eingangs)Abgabensfestsetzung bewirkt. Dieses Missgeschick bestand darin, dass Rechnungen mit der Handelsklausel "c & i" vorgelegt wurden, die von T falsch interpretiert wurden. Die Zollorgane unterzogen die mit der jeweiligen Handelsklausel versehenen Rechnungen keiner näheren Überprüfung, sondern übernahmen ohne Aufklärung ihrer Bedeutung die von T angegebenen Werte. Dadurch wurden die Frachtkosten nicht in die Bemessungsgrundlage miteinbezogen, was zu einem Verkürzungsbetrag in Höhe von EUR 75.000 führte.

Lösungsvorschlag

Unterbrechung der Erfolgzurechnung durch nachträgliches, grob fahrlässiges Fehlverhalten eines Dritten. Wenn zum fahrlässigen Verhalten des Erstverursachers ein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Fehlverhalten eines Dritten mitursächlich hinzutritt, entfällt der sog Risikozusammenhang. Der eingetretene Erfolg (Verkürzung von Eingangsabgaben) wird dem Verursacher rechtlich nicht zugerechnet (siehe VwGH 24.5.1984, 81/16/0193); vgl dagegen allerdings VwGH 25.1.2000, 94/14/0031).

Literaturhinweise

Zur objektiven Zurechnung siehe *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 125 f und Rz 150 ff; *Moos*, Sozialadäquanz und objektive Zurechnung bei Tatbeiträgen im Finanzstrafrecht in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 83.

14. Objektive Zurechnung der Handlung/Sozialadäquanz

Sachverhalt

Ein Getränkegroß- und Detailhändler führt an seine Gastronomiekunden nicht nur Lieferungen gegen Lieferschein und Rechnung aus, sondern auch rechnungslose Barverkäufe. Die Gastronomen nehmen diese Bareinkäufe nicht in der Buchhaltung auf, und erzielen daraus „schwarze“ Umsätze. Finanzstrafrechtliche Risiken der Gastronomen? Strafbare Beitragshandlungen des Großhändlers?

Lösungsvorschlag

Das kausale Verhalten muss objektiv sozialinadäquat sein. Der Beitragstäter muss ein eigenes, für sich selbst schon missbilligtes Risiko begründen. Es liegt allein in der Verantwortung der Gastronomiekunden, ihre Weiterverkäufe steuerlich zu deklarieren. Daran ändert auch ein eventuell bestehender Beitragsvorsatz nichts: der Vorsatz allein macht eine objektiv nicht verwerfliche (dh nicht zurechenbare) Handlung nicht zum Unrecht.

Ergänzend zur Judikatur in Deutschland im Zusammenhang mit der Diskussion der Sozialadäquanz von „Luxemburgtransfers“ durch Bankmitarbeiter: Zielt das Handeln des Haupttäters ausschließlich darauf ab, eine strafbare Handlung zu begehen, und weiß dies der Hilfeleistende, so ist sein Tatbeitrag als Beihilfehandlung zu werten und nicht mehr als sozialadäquat anzusehen. Weiß der Hilfeleistende dagegen nicht, wie der von ihm geleistete Beitrag vom Haupttäter verwendet wird, hält er es lediglich für möglich, dass sein Tun zur Begehung einer Straftat genutzt wird, so ist sein Handeln regelmäßig noch nicht als strafbare Beihilfehandlung zu beurteilen (BGH 1.8.2000, 5 StR 624/99, wistra 2000, 341).

Nach Ansicht des OGH ist die Sozialadäquanz nach dem Schutzzweck der anzuwendenden Norm in einem richterlichen Wertungsakt des Einzelfalls zu beurteilen. Kriterien dafür stellen insbesondere die Wichtigkeit des geschützten Rechtsgutes (gemessen am Katalog der EMRK) sowie die spezifische Bedeutung (zB aktionsmäßiger Zusammenhang, Ersetzbarkeit, Bestärkungspotential) des Beitrages für die Verwirklichung des tatbestandlichen Unrechts dar (OGH 22. 6. 2006, 12 Os 21/06i). Erweist sich eine Handlung als sozialinadäquat, können auch berufstypische (Alltags-) Handlungen bei hinreichend konkreter Tatplankenntnis einen strafbaren Tatbeitrag begründen (OGH 22. 6. 2006, 12 Os 21/06i, OGH 23.10.2003, 12 Os 43/03).

Seitens der Gastronomen ist gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung § 33 Abs 1, Abs 2 lit a iVm § 38 Abs 1 lit a zu prüfen.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 156 ff; *Samson/Langrock*, Beihilfe zur Steuerhinterziehung durch „Schwarzverkäufe“, wistra 5/2007, 161.

15. Vorsatz - Zeitpunkt

Sachverhalt

Der Bauunternehmer „Maulwurf“ hat von seinem Polier eine Liste der halbfertigen Baustellen per 31.12. erhalten. Er übernimmt diese Liste ungeprüft in den Jahresabschluss seines Unternehmens. In dieser Liste wurden irrtümlich fertige Bauvorhaben als unfertige ausgewiesen. Eine Gewinnrealisierung dieser Bauvorhaben ist daher zu Unrecht nicht erfolgt. Auf Basis dieser unrichtigen Bilanz werden die Steuererklärungen abgegeben und die Abgaben erklärungsgemäß veranlagt.

Anlässlich einer Besprechung mit seinem Steuerberater bei Erstellung des nächstjährigen Jahresabschlusses erkennt der Bauunternehmer, dass die Bilanz des Vorjahres falsch gewesen ist.

Lösungsvorschlag

Die subjektive Tatseite ist zum Zeitpunkt der Tat zu prüfen. Nachträglicher Vorsatz (dolus subsequens) schadet nicht. Das ursprüngliche Fahrlässigkeitsdelikt wird nicht zum Vorsatzdelikt. Den Abgabepflichtigen trifft lediglich gem § 139 BAO die Pflicht, die unrichtige Abgabenerklärung zu berichtigen. Eine Verletzung dieser Berichtigungspflicht stellt nach hA eine Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 dar (sofern keine straflose Deckungshandlung vorliegt).

Literaturhinweise

Zu den Elementen und den Arten des Vorsatzes vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 167 ff.

16. Fahrlässigkeit - Überwachungsverschulden

Sachverhalt

Das Einzelunternehmen „Schnell“ hat 300 Beschäftigte. Leiter des Rechnungswesens ist ein langjähriger Mitarbeiter, ein Bilanzbuchhalter, dem sämtliche Literatur zur Verfügung steht und der jederzeit mit dem Steuerberater des Unternehmens in Kontakt treten kann. Dieser Leiter des Rechnungswesens hat die Liste der halbfertigen Arbeiten gemeinsam mit den Bauleitern des Unternehmens erstellt und auf dieser Basis den Jahresabschluss vorbereitet. Zu Unrecht wurden bereits fertig gestellte Bauvorhaben als unfertig ausgewiesen. Der Abgabepflichtige Einzelunternehmer hat diese Daten ungeprüft seiner Abgabenerklärung zugrunde gelegt.

Lösungsvorschlag

Eine angemessene Überwachung kann stets nur auf Stichproben beschränkt sein; andernfalls wäre die Wirtschaftlichkeit der Beschäftigung von Dienstnehmern insgesamt in Frage gestellt (VwGH 17.1.1984, 83/14/152).

VwGH 4.5.1982, 81/14/0190: Werden in einem Betrieb mit 40 Angestellten und mehr als 200 Arbeitern die Agenden derart übertragen, dass eine jahrelang im Unternehmen tätige Prokuristin alleinverantwortlich für diesen Bereich (hier: Lohnsteueranmeldungen) zuständig ist, hat der für die kaufmännischen Agenden verantwortliche Geschäftsführer alle ihm zumutbar gewesenen Maßnahmen getroffen.

Literaturhinweise

Siehe zum Auswahl- und Überwachungsverschulden *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 209 ff.

17. Fahrlässigkeit - Überwachungsverschulden

Sachverhalt

Das Bauunternehmen „Maulwurf GmbH“ hat zwei Geschäftsführer, wobei der eine für die Technik, der andere für Finanzen zuständig ist.

Lösungsvorschlag

Finanzstrafrechtlich ist eine Delegation innerhalb der Geschäftsleitung insoweit beachtlich, als nicht auch der fachlich nicht zuständige Geschäftsführer die Mängel auf Grund grober Ungereimtheiten erkennen muss (VwGH 28.6.1968, 1691/66). Eine schriftlich festgelegte Geschäftsverteilung ist jedenfalls zu empfehlen.

Literaturhinweise

Nagele, Finanzstrafrechtliche Risiken von Organmitgliedern von Kapitalgesellschaften am Beispiel der §§ 33 und 34 FinStrG in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 117.

18. Schweres Verschulden - Wirtschaftstrehänder

Sachverhalt

Dem Wirtschaftstrehänder Hurlig fällt bei der Erstellung der Abgabenerklärung für einen Klienten auf, dass nach den ihm vorliegenden Ausgabenbelegen die getätigten Betriebsausgaben zu den angeblich erzielten Einnahmen in einem äußerst unglaublichen Verhältnis stehen. Er schätzt daraufhin die Ausgaben entsprechend niedriger und fertigt die Erklärungen seinen Schätzungen entsprechend aus.

Lösungsvorschlag

Wirtschaftstrehänder, die in Ausübung ihres Berufes eine fahrlässige Abgabenverkürzung bewirken sind nur strafbar, wenn sie ein schweres Verschulden trifft (§ 34 Abs 3). Das Abgehen von Mandantenangaben ohne Rücksprache ist regelmäßig als grob fahrlässig zu beurteilen (VwGH 20.9.1983, 82/14/0159 ÖStZB 1984, 207).

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 218 ff; *Burgstaller*, Das „schwere Verschulden“ des berufsmäßigen Parteienvertreters in § 34 Abs 3, ÖStZ 1982, 108; *Sewei*, Einschränkungen des Fahrlässigkeitsdelikts im Finanzstrafrecht, ÖStZ 1997, 439.

19. Schweres Verschulden - Wirtschaftstrehänder

Sachverhalt

Dem Kanzleihinhaber einer mittelgroßen WT-Kanzlei wird vorgeworfen, sich am Steuerverkürzungsdelikt der Mandantin durch Abgabe unrichtiger Steuererklärungen beteiligt zu haben. Die unrichtige Steuererklärung und die damit verbundene Abgabenverkürzung resultiert aus Fehlern im Zuge der Bilanzerstellung. Die Bilanzen wurden von einer qualifizierten Sachbearbeiterin (geprüfte Bilanzbuchhalterin) erstellt und vom zuständigen Gruppenleiter der WT-Kanzlei entsprechend den von der Kanzlei vorgegebenen Kontrollmechanismen (insb Checklisten) überprüft.

Anlässlich dieser Kontrolle konnte der Fehler jedoch nicht aufgedeckt werden. Der Gruppenleiter ist ein erfahrener langjähriger zuverlässiger und gut ausgebildeter Mitarbeiter. Organisatorisch ist dem Gruppenleiter die Bilanzierungsgruppe unterstellt. Der Kanzleihinhaber ist in die Bilanzerstellung und Kontrolle nicht eingebunden.

Lösungsvorschlag

Die ab einer bestimmten Größe einer Kanzlei erforderliche Delegation von Aufgaben an Angestellte beschränkt den Sorgfaltsmaßstab des Kanzleihinhabers auf den Bereich der Auswahl und Überwachung der betrauten Personen. Erforderlich ist somit jedenfalls die Installation eines geeigneten Ablauf- und Kontrollsystems. Durch die Auswahl qualifizierter Mitarbeiter und deren ständige Aus- und Fortbildung sowie durch Erstellung von Arbeitschecklisten erfüllt der Kanzleihinhaber seine berufliche Sorgfalt. Das Ausmaß der notwendigen Überwachung wird im Wesentlichen durch den Grad der Zuverlässigkeit und Fachkunde des Erfüllungsgehilfen bestimmt.

Können durch eine sorgfältige Organisation und entsprechende Kontrollen Unzulänglichkeiten zufolge menschlichen Versagens voraussichtlich ausgeschlossen werden, kann dem Kanzleihinhaber ein grobes Verschulden iSd § 34 Abs 3 nicht angelastet werden.

Inwieweit den Gruppenleiter bzw die Sachbearbeiterin ein Fehlverhalten vorgeworfen werden kann, ist ebenfalls am Maßstab des § 34 Abs 3 zu beurteilen, da dieser Strafausschließungsgrund auch den Erfüllungsgehilfen der rechtsberatenden Berufe zu Gute kommt.

Literaturhinweise

Bertl, Organisation im Wirtschaftstreuhandbetrieb in *Bertl/Mandl/Mandl*, Handbuch für Wirtschaftstreuhandler, 128 ff; *Leitner/Toifl/Brandl* Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 218 ff; *Fischerlehner*, der UFS zum groben Verschulden beim Säumniszuschlag, SWK 2005 S 59.

20. Versuch – straflose Vorbereitungshandlung

Sachverhalt

Ein Gastwirt erfasst diverse Geschäftsfälle in seinem Rechenwerk nicht. Strafbarer Versuch?

Lösungsvorschlag

Das unrichtige Führen von Büchern ist nicht als Versuch der Abgabenhinterziehung zu beurteilen; es handelt sich dabei um bloße Vorbereitungshandlungen (OGH 22.11.1979, 12 Os 93/79, EvBl 1980/96).

Auch bei Selbstberechnungsabgaben (zB Umsatzsteuer) stellt das unrichtige Führen von Aufzeichnungen wegen des fehlenden zeitlichen und aktionsmäßigen Zusammenhangs keine ausführungsnaher Handlung dar, die unmittelbar, dh ohne weitere selbständige Zwischenakte in die Ausführungshandlung einmünden soll.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 225 ff; *Kienapfel/Höpfel*, Strafrecht AT¹², Z 21 Rz 17 ff.

21. Versuch – Ausführungshandlung

Sachverhalt

Ein Gastwirt erstellt auf Basis der unvollständigen Buchführung eine Bilanz und erstellt auf dieser Grundlage seine Abgabenerklärungen, die er beim Finanzamt einreicht.

Lösungsvorschlag

Die Abgabe von unrichtigen bzw unvollständigen Steuererklärungen ist eine typische Versuchshandlung (OGH SSt 52/59). Das Versuchsstadium dauert bis zur Zustellung der Bescheide, die auf Grund der Erklärungen erlassen werden.

22. Versuch – § 33 Abs 1 durch Unterlassen

Sachverhalt

X, der bis jetzt nicht steuerlich erfasst ist, eröffnet im Juni seinen Gewerbebetrieb als Einzelunternehmer. Er unterlässt die Betriebseröffnungsanzeige an das FA, zu der er gem § 120 BAO verpflichtet ist,

- a) weil er plant keine Jahressteuererklärung abzugeben
- b) weil er sich die ESt-Vorauszahlung ersparen möchte.

Strafbare Abgabenhinterziehung (Versuch)?

Lösungsvorschlag

Hinsichtlich der Jahressteuer stellt das Unterlassen der Betriebseröffnungsanzeige wegen des fehlenden unmittelbaren zeitlichen Zusammenhangs zur Ausführungshandlung (Nichtabgabe der Abgabenerklärung am 31.3. des Folgejahres) objektiv keine ausführungsnaher Handlung dar (VwGH 16. 9. 2003, 97 / 14 /0111, JSt 2004, 20 m Anm *Brandl*). Im Unterlassen der Betriebseröffnungsanzeige kann bloß eine Ordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit a gesehen werden.

Hinsichtlich der ESt-Vorauszahlungen könnte das Unterlassen der Betriebseröffnungsanzeige eine Ausführungshandlung darstellen, weil durch Unterlassung der Anzeige eine Festsetzung von Einkommensteuervorauszahlungen unterbleibt. Nach UFS (8.6.2006, FSRV/0009-L/05) besteht hingegen eine abgabenrechtliche Verpflichtung zur Einreichung einer etwaigen Erklärung betreffend Einkommensteuervorauszahlungen nicht, weshalb eine Verletzung der Verpflichtung zur Anzeige iSd § 120 BAO für sich alleine keine Verkürzung von Einkommensteuervorauszahlungen bewirken kann (vgl dazu im Detail *Brandl/Toifl*, Tax Due Diligence und Finanzstrafrecht in Baumann/Waitz-Ramsauer, Handbuch Unternehmenskauf & Due Diligence, Band II: Tax, 311, Rz 11 ff).

23. Versuch und Vollendung bei einheitlicher Gewinnfeststellung

Sachverhalt

Die Vertreter der Personengesellschaft geben eine Gewinnfeststellungserklärung ab, in der die Einkünfte zu niedrig erklärt werden. Es erfolgt eine einheitliche und gesonderte Festsetzung gem § 188 BAO, nachfolgend ergehen die Einkommensteuerbescheide der Gesellschafter.

Wann ist die Einkommensteuerverkürzung vollendet?

Lösungsvorschlag

Vollendung mit Ergehen (Zustellung) des ESt-Bescheides an die Gesellschafter, bis dahin Versuchsstadium (keine Vollendung im Zeitpunkt der Zustellung des Feststellungsbescheides).

Literaturhinweise

Huber, Besonderheiten der Offenlegungspflicht bei Mitunternehmenschaften, in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG, 47 ff.

24. Beteiligung – Zeitpunkt

Sachverhalt

Ein Wirtschaftstreuhand hat vor etwa zwei Jahren ein Mandat übernommen. Inzwischen ist bei diesem Mandanten eine Außenprüfung im Gange – die letzten vier Jahre werden geprüft. Im drittletzten Jahr hat der Mandant einen privaten Luxus-PKW angeschafft. Der Betriebsprüfer stellt die Frage, aus welchen Mitteln dieses Fahrzeug angeschafft wurde. Der schlaue Klient ahnt sofort die Gefahr und teilt dem Betriebsprüfer mit, er müsse sich die entsprechenden Belege nochmals ansehen. Der Mandant sucht sofort seinen Steuerberater auf, schildert ihm die Situation und erzählt ihm, dass er diesen PKW mit „Schwarzeinnahmen“ (nicht versteuerten Einkünften) bezahlt habe.

Lösungsvorschlag

Eine Beteiligung an fahrlässiger bzw vorsätzlicher Abgabenverkürzung ist ab dem Zeitpunkt ausgeschlossen, ab dem das Delikt vollendet ist. Bloße objektive Rechtsberatung (rechtliche Beratung/Analyse) stellt keine Begünstigung dar (anders, wenn der Verteidiger für seinen Mandant ein Lügengebäude aufbaut).

Literaturhinweise

Zur Beteiligung an Finanzvergehen siehe eingehend *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 984 ff.

25. Beteiligung - Schuldstrafrecht

Sachverhalt

X, Y und Z sind Gesellschafter der Schmuckvertriebs OHG. Nach der Geschäftsverteilung ist Z für die kaufmännischen Agenden wie Buchführung, Bilanzerstellung, etc zuständig. Z erfasst erhebliche Umsätze der Schmuckvertriebs OHG nicht in den Büchern und erstellt auf dieser Basis den Jahresabschluss der OHG. Diese Erklärung, die in der Folge zu erheblichen Einkommensteuerverkürzungen bei den Gesellschaftern führt, wird von den Gesellschaftern X, Y und Z unterfertigt. X und Y haben sich nie für kaufmännische Belange interessiert und waren auch über die Verkürzungen von Z nicht informiert.

Lösungsvorschlag

Während Z vorsätzlich Abgaben verkürzt hat, haben X und Y allenfalls ihre Sorgfaltspflicht als geschäftsführende Gesellschafter der OHG verletzt (Überwachungsverschulden). X und Y verantworten daher – wenn überhaupt – nur eine fahrlässige Abgabenverkürzung gem § 34.

Literaturhinweise

Zum Auswahl- und Überwachungsverschulden siehe eingehend *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 209 ff.

26. Beteiligung – psychischer Tatbeitrag

Sachverhalt

Der Unternehmer U beschäftigt mehrere freie Dienstnehmer. Der freie Dienstnehmer A möchte seine im Rahmen des freien Dienstverhältnisses erzielten Einkünfte nicht der Einkommensteuer unterziehen. Für diesen Zweck vereinbart A mit U, dass anstelle der Sozialversicherungsnummer des A die seines Vaters angegeben wird, da beim Vater mangels anderer Einkünfte keine Steuerbelastung resultiert. In der § 109a EStG-Meldung gibt U wie mit A besprochen die Sozialversicherungsnummer des Vaters an. A erklärt die von ihm im freien Dienstverhältnis erzielten Einkünfte nicht.

Lösungsvorschlag

Durch die Angabe der unzutreffenden Sozialversicherungsnummer leistet U einen Tatbeitrag für die von A begangene Einkommensteuerverkürzung. U beteiligt sich somit an der Abgabenhinterziehung des A (psychischer Tatbeitrag).

27. Beteiligung – Begünstigung, Grenzen rechtmäßiger Verteidigung

Sachverhalt

Ein Verteidiger bereitet die Hauptverhandlung vor und bespricht sich mit dem Beschuldigten. Dabei versucht er, den Sachverhalt präzise abzuklären. Bevor der Beschuldigte Auskünfte über die Geschehensabläufe erteilt, schildert ihm der Verteidiger die genauen rechtlichen Folgen der einzelnen möglichen Sachverhaltsgestaltungen. Das führt dazu, dass der Beschuldigte gegenüber seinem Verteidiger bei all jenen Tatsachenaussführungen, die für ihn nachteilige Folgen haben könnten, von einer wahrheitsgetreuen Schilderung abweicht und lügt.

Lösungsvorschlag

Der Verteidiger hat die Verpflichtung, den Beschuldigten über die rechtlichen Konsequenzen seiner Schritte auch dann im Einzelnen zu belehren, wenn die Gefahr besteht, dass der Beschuldigte daraufhin falsch aussagt (vgl *Bertel/Venier*, Strafprozessrecht⁶, Rz 297).

Literaturhinweise

Zur Abgrenzung zur zulässigen Verteidigung siehe *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 1484 ff.

28. Beteiligung – Wohnsitzwechsel – § 34 Abs 3 FinStrG – Irrtum

Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger mit Hauptwohnsitz in einer Steueroase begründet einen Nebenwohnsitz für Ferienzwecke in Österreich. Zwischen der Steueroase und Österreich existiert kein Doppelbesteuerungsabkommen. Sein österreichischer – umfassend beauftragter – Steuerberater führt ihm aus, dass aus der Begründung des Nebenwohnsitzes keine negativen steuerlichen Folgen resultieren, wenn er sich nicht mehr als 180 Tage in Österreich aufhält.

Der Steuerpflichtige verlässt sich auf den Rat seines Steuerberaters und unterlässt die Abgabe jeglicher Steuererklärungen in Österreich. Strafrechtliche Verantwortlichkeit des Steuerpflichtigen und des Beraters?

Lösungsvorschlag

Der Abgabepflichtige hat das steuerliche Problem grundsätzlich erkannt und sich pflichtgemäß von einem befugten Parteienvertreter beraten lassen. Grundsätzlich darf sich der Abgabepflichtige auf die Auskunft des befugten Parteienvertreters verlassen, sofern ihm nicht im Einzelfall Zweifel kommen mussten (stRsp; zB VwGH 17.9.1986, 83/13/0033, ÖStZB 1987, 184). Folglich verantwortet der Abgabepflichtige auch keine leichte Fahrlässigkeit iSd § 34.

Der Steuerberater hat die Rechtslage offensichtlich verkannt und insbesondere nicht bedacht, dass Österreich mit dieser Steueroase kein Doppelbesteuerungsabkommen abgeschlossen hat. Folglich wäre das Welt-einkommen dieses Abgabepflichtigen in Österreich im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht zu versteuern gewesen.

Der Steuerberater war auf Grund des umfassenden Auftrages und der entsprechenden Vollmacht selbst zur Offenlegung im Auftrag des Mandanten verpflichtet (Wahrnehmender als zur Offenlegung Verpflichteter). Es stellt sich jedoch die Frage, ob dem Steuerberater grobes Verschulden iSd § 34 Abs 3 anzulasten ist. Fraglich ist insbesondere, ob einem Steuerberater ohne einschlägiges Spezialwissen und ohne einschlägige Praxis im internationalen Steuerrecht ein grober Fahrlässigkeitsvorwurf zu machen ist, wenn er derartige Probleme nicht erkennt bzw unzutreffend löst (vgl UFS 17.3.2009, FsRV/0087-L/03).

Beachte: Mit BGBl II 2003/528 wurde ab 1.1.2004 eine auf § 1 EStG 1988 gestützte Verordnung betreffend inländischer Zweitwohnsitze erlassen. Danach führt das Vorliegen eines inländischen (Zweit-)Wohnsitzes dann nicht zur unbeschränkten Steuerpflicht, wenn der Steuerpflichtige den Mittelpunkt der Lebensinteressen länger als fünf Jahre im Ausland hat.

Voraussetzung für die Anwendung der Zweitwohnsitzverordnung ist, dass ein zumindest fünfjähriger Mittelpunkt der Lebensinteressen außerhalb Österreichs vorliegt und die österreichische Wohnung an nicht mehr als 70 Tagen im Kalenderjahr benutzt wird.

Ferner ist das Führen eines Verzeichnisses, aus dem die Tage der inländischen Wohnungsbenutzung ersichtlich sind, erforderlich.

Literaturhinweise

Zur Frage der Entschuldbarkeit des Irrtums – Erkundigungspflicht vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 325 f und *Leitner*, Handeln im Vertrauen auf falschen Rat strafbar? WT 2/1996, 32; *Moos*, Die Irrtumsproblematik im Finanzstrafrecht in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 139; zur Frage des Wohnsitzes *Doralt*, EStG, § 1 Rz 12 mwN.

29. Irrtum

Sachverhalt

Der Student Pffiffig ist seit 4 Jahren als Rhetoriktrainer am WIFI beschäftigt. Da er glaubt, dass er während seiner Studienzzeit in keinem Fall steuerpflichtig sei, unterlässt er alle Meldungen an das zuständige Finanzamt. Anlässlich eines Vorhalts des Finanzamtes erklärt er aus allen Wolken fallend, dass er als Student doch niemals steuerpflichtig sein könne und die Einnahmen von rd EUR 14.500,00 pro Kalenderjahr gerade zur Deckung seiner Lebenserhaltungskosten reichen würden.

Lösungsvorschlag

Prüfungsreihenfolge:

1. Liegt ein Irrtum vor?
2. Wenn JA:
Ist der Irrtum überhaupt beachtlich?
Wenn NEIN:
→ Vorsatz bleibt bestehen - § 9 kommt nicht zur Anwendung
Wenn JA:
→ Vorsatz bzw Vorsatzschuld entfällt
→ Prüfung der Vermeidbarkeit (Vorwerfbarkeit) des Irrtums
vermeidbar (vorwerfbar) → Bestrafung wegen Fahrlässigkeit, wenn die fahrlässige Begehung mit Strafe bedroht ist
unvermeidbar (nicht vorwerfbar) → Täter ist straflos

Die Rsp ist restriktiv: Die mangelnde Erkundigung ist dem Irrenden (nur dann) vorwerfbar, wenn ihm Zweifel an der Auslegung kommen mussten (VwGH 17.9.1986, 83/13/0033). Die mangelnde Erkundigung bei der zuständigen Abgabenbehörde ist dem Steuerpflichtigen vorzuwerfen, wenn ihm zumindest Zweifel über die Rechtslage kommen mussten (VwGH 15.5.1997, 95/15/0184, ÖStZB 1997, 731).

Im vorliegenden Fall liegt wohl kein Irrtum, sondern eher eine Schutzbehauptung vor (= Ergebnis der Beweiswürdigung → kein Irrtum → Vorsatz gegeben → § 33 Abs 1).

Beachte: Der VwGH hat in einem Erkenntnis vom 19.12.2002, 2001/13/0064 ausgeführt, dass eine Erkundigung zur Frage der Vertretbarkeit einer Rechtsauffassung bei einer geeigneten Stelle zu erfolgen hat, worunter im Zweifelsfall die zur Entscheidung der Rechtsfrage zuständige Behörde zu verstehen ist. Es könne sich nach Ansicht des Gerichtshofs somit derjenige nicht auf einen entschuldigenden Rechtsirrtum stützen, der es unterlässt, sein Verhalten entgegen der ihm bekannt gewordenen Rechtsansicht der zuständigen Behörde auszurichten (zur Kritik siehe *Leitner*, VwGH: Zur Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums im Abgabenstrafrecht, *ecolx* 2002, 916 und *Leitner/Käferböck*, Aktuelle abgabenrechtliche Judikatur der Höchstgerichte zum KommStG, *ecolx* 2002, 763; zum Umfang der Offenlegungspflicht bei abweichender vertretbarer Rechtsansicht vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 807 ff.

30. Irrtum

Sachverhalt

Ein Bankangestellter berät einen Auslandsösterreicher hinsichtlich der Möglichkeit einer KEST- Befreiung und rät ihm zur Unterzeichnung einer „Wohnsitzerklärung“. Er weiß, dass der Kunde in Österreich ein Ferienhaus hat, misst diesem Umstand aber keine Bedeutung zu, weil er unter „Wohnsitz“ den Mittelpunkt der Lebensinteressen im Sinne des DBA-Rechts versteht. Dieser Bankkunde unterfertigt daraufhin eine solche Wohnsitzerklärung, worin er erklärt, weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich zu haben. Das Wertpapierdepot des Kunden wird daraufhin kapitalertragsteuerfrei geführt. Gegen den Bankangestellten wird ein Finanzstrafverfahren wegen Bestimmung zur Abgabenhinterziehung (Verkürzung von KEST) eingeleitet.

Hinweis: Wohnsitz iSv § 26 Abs 1 BAO ist jede Wohnung, die unter Umständen unterhalten wird, die darauf schließen lassen, dass die Wohnung beibehalten und benutzt wird.

Lösungsvorschlag

Der Bankangestellte irrt nicht über tatsächliche, sondern über rechtliche Umstände. Er unterliegt einem Irrtum über das normative Tatbestandsmerkmal „Wohnsitz“.

31. Entschuldigungsgründe

Sachverhalt

Der Angestellte Duldsam ist mit der Buchführung der X-GmbH betraut. Anlässlich eines Vier-Augen-Gesprächs macht ihm der Geschäftsführer deutlich, dass er mehrere Geschäftsfälle nicht erfassen soll. Als sich Duldsam weigert, droht ihm der Geschäftsführer die sofortige Entlassung an. Da Duldsam seine Frau und zwei Kinder zu versorgen hat, führt er die Weisung schließlich aus.

Lösungsvorschlag

Selbst bei einer bei Nichtbefolgung dieser Weisung drohenden Entlassung wurde durch den OGH das Vorliegen eines entschuldbaren Notstands nicht anerkannt (OGH 15.2.1984, 11 Os 8/84, JBl 1984, 619).

In Zeiten größerer Arbeitslosigkeit, in denen der Arbeitnehmer kaum einen neuen Arbeitsplatz finden könnte, wird uU eine drohende Kündigung aber einen bedeutenden Notstand darstellen können (*Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG I³, K10/4).

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 137 ff.

32. Entschuldigungsgründe

Sachverhalt

Die wirtschaftlichen Verhältnisse des Unternehmers Arm verschlechterten sich im September dermaßen, dass er keine Möglichkeit sieht, die für den Voranmeldungszeitraum Juli fällige Umsatzsteuer zu entrichten. Er unterlässt daraufhin die Voranmeldung und bringt bei der Befragung durch die Strafbehörde vor, er sei durch seine wirtschaftliche Notlage gezwungen gewesen, die Steuerzahlung zu unterlassen, um seinen Lebensunterhalt zu sichern.

Lösungsvorschlag

In einem derartigen Fall kann der Abgabepflichtige um Zahlungserleichterungen ansuchen (VwGH 7.6.1973, 1859/71) oder einen Antrag auf (Teil)Nachsicht der Abgabenschuldigkeit stellen. Eine ungünstige finanzielle Situation eines Abgabepflichtigen stellt somit grundsätzlich keine Zwangslage dar, die entschuldigenden Notstand begründen könnte (OGH 22.9.1975, 12 Os 44/75). Die Rsp ist generell sehr restriktiv, weil jeder die Risiken seiner wirtschaftlichen Dispositionen selber tragen muss (SSt 54/42). Es liegt im Übrigen keine höchstgerichtliche Rsp zum Finanzstrafrecht vor, die das Vorliegen einer Notstandssituation bejaht hätte (vgl *Fellner*, FinStrG, § 10 Rz 4).

Die Nichtentrichtung von UVZ ist übrigens nicht strafbar, wenn innerhalb der gesetzlichen Frist (15. des zweitfolgenden Kalendermonats) eine richtige UVA abgegeben wird.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 137 ff.

33. Selbstanzeige – Darlegung der Verfehlung

Sachverhalt

Ein Steuerpflichtiger, der ohne eigenes wirtschaftliches Risiko formell an einer GmbH & Co KG als Kommanditist beteiligt ist und die an ihn vorgenommenen Verlustzuweisungen in seinen Einkommensteuererklärungen 1995 und 1996 geltend gemacht hat, erstattet eine Selbstanzeige folgenden Inhalts: „Berichtigung der Einkommensteuererklärungen 1995 und 1996: Ich ersuche, die geltend gemachten Verlustbeteiligungen aus dem steuerpflichtigen Einkommen zu eliminieren.“ Sind die Voraussetzungen der strafbefreienden Wirkung erfüllt?

Lösungsvorschlag

Gem § 29 Abs 1 ist die Verfehlung darzulegen, gem Abs 2 sind die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände (unverzüglich) offen zu legen. Bei Verkürzungsdelikten fallen mit der Bekanntgabe der richtigen Bemessungsgrundlage in einer berichtigten Abgabenerklärung bzw mit der Nachentrichtung einer verkürzten Selbstbemessungsabgabe (unter Hinweis auf den betreffenden Zeitraum) die Darlegung der Verfehlung und die Offenlegung der maßgeblichen Umstände regelmäßig zusammen (konkludente Darlegung; siehe *Scheil*, Selbstanzeige, Rz 315 ff; aA *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG I³, K 29/6). Eine verbale Beschreibung des zu Grunde liegenden Sachverhalts dahingehend, dass dem Finanzamt die Grundlage für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage geliefert wird, hat somit lediglich in den Fällen zu erfolgen, in denen der Abgabepflichtige die zuvor unrichtig erklärten Bemessungsgrundlagen nicht betragsmäßig berichtigt bzw berichtigen kann (idS OGH 25.11.1969, 10 Os 127/69).

Hinweis: Nach OGH 29.7.1997, 14 Os 204/96, ÖStZB 1998, 82, hätte der Selbstanzeiger im konkreten Fall zusätzlich zu einer Berichtigung der Erklärungen seine Verfehlung, in concreto das Geltendmachen einer Verlustbeteiligung, die er in Wahrheit nicht eingegangen war, präzise darlegen müssen.

Literaturhinweise

Leitner in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige, 5; Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 396 ff.

34. Selbstanzeige – Offenlegung der bedeutsamen Umstände

Sachverhalt

Ein gekündigter Mitarbeiter der Lohnverrechnung gibt dem Finanzamt bekannt, dass sein früherer Arbeitgeber Abgabenhinterziehungen durch Beschäftigung von Schwarzarbeitern begangen hat, woran er als Lohnverrechner mitgewirkt habe. Nähere Angaben könne er mangels Zugang zu den Unterlagen nicht machen.

Lösungsvorschlag

Im Rahmen der Selbstanzeige sind der Behörde bei Verkürzungsdelikten die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offen zu legen (§ 29 Abs 2). Die Offenlegung muss in einer Weise geschehen, dass die Vorschreibung der Abgaben ohne langwierige Nachforschungen möglich ist (stRsp; zB VwGH 24.2.2000, 97/15/0170 ÖStZB 2000/361) und hat ohne Verzug zu erfolgen (vgl dazu Scheil, Selbstanzeige, Rz 524 ff). Mangels Bekanntgabe zumindest geschätzter Hinterziehungsbeträge liegt keine strafbefreiende Selbstanzeige des Lohnverrechners vor.

35. Selbstanzeige – Zuständigkeit, Tatentdeckung

Sachverhalt

Der Unternehmer U hat ein Grundstück um EUR 150.000,00 erworben. Auf Grund einer Kontrollmitteilung des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern erhält U einen Bedenkenvorhalt des Veranlagungsfinanzamtes, in dem er aufgefordert wird darzulegen, aus welchen Mitteln er dieses Grundstück finanziert hat. Dieses Grundstück wurde tatsächlich aus den Mitteln einer nicht angezeigten Schenkung im Jahr 2007 erworben. Der Unternehmer U überlegt nun, ob eine strafbefreiende Selbstanzeige möglich ist. Bei welchem Finanzamt ist die Selbstanzeige zu erstatten? Rechtzeitigkeit?

Lösungsvorschlag

Gem § 29 Abs 1 ist eine Selbstanzeige bei der zur Handhabung der verletzten Abgaben- und Monopolvorschrift zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde einzubringen. Gem § 58 Abs 1 lit f sind die zur Erhebung der beeinträchtigten Abgaben zuständigen Finanzämter die sachliche zuständige Finanzstrafbehörde erster Instanz. Die sachlich zuständige Finanzstrafbehörde für Verkürzungen der Schenkungssteuer ist das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern (vgl §§ 16, 19 AVOG 2010).

Tatentdeckung gem § 29 Abs 3 lit b ist nur bei qualifiziertem (konkretem) Tatverdacht gegeben. Entdeckt ist eine Tat erst dann, wenn sich ein Verdacht so weit verdichtet (erhärtet) hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes wahrscheinlich ist (OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98, ÖStZB 1999, 395).

Tatentdeckung iSd § 29 Abs 3 lit b ist durch alle in §§ 80 und 81 genannten Behörden möglich (VwGH 29.1.1997, 96/16/0234, ÖStZB 1997, 512; vgl zur Tatentdeckung auch Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz I³, K29/19; Tanzer, Die „Entdeckung der Tat“ als Ausschlussgrund für die strafbefreiende Selbstanzeige gem § 29 Abs 3 FinStrG, ÖStZ 1993, 302).

Beachten Sie: Schenkungssteuer wird lediglich für jene Rechtsvorgänge erhoben, welche sich vor dem 1. August 2008 ereignen.

36. Selbstanzeige – Zuständigkeit, Tatentdeckung

Sachverhalt

Gegen Z wird die Voruntersuchung wegen Verdachts der Unterschlagung (§ 134 StGB) eingeleitet. In der Beschuldigtenvernehmung gibt Z wahrheitsgemäß an, dass es sich bei dem Betrag um eine Schenkung handelt. Z hat die Schenkung nicht beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern angezeigt.

Ist eine strafbefreiende Selbstanzeige noch möglich?

Lösungsvorschlag

Das Gericht kann als anzeigepflichtige Behörde die Tat grundsätzlich entdecken (zB wenn der Beschuldigte in der Vernehmung Aussagen betreffend die Nichtanzeige der Schenkung macht).

Die Selbstanzeige ist beim Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern einzubringen.

Verfolgungshandlungen zur Ahndung von StGB Delikten stellen keinen Ausschlussgrund nach § 29 Abs 3 dar.

Hinweis: Schenkungssteuer wird lediglich für jene Rechtsvorgänge erhoben, welche sich vor dem 1. August 2008 ereignen.

37. Selbstanzeige – geschätzte Selbstanzeige

Sachverhalt

Herr B schenkt seiner in Österreich unbeschränkt steuerpflichtigen Gattin 1995 eine Liegenschaft auf den Cayman Islands. Nach dessen Tod veräußert Frau B 1996 die Liegenschaft um USD 1.000.000,00 und veranlagt den Verkaufserlös zuerst auf einer Bank auf Cayman und folglich im Jahr 2000 auf einem Schweizer Bankkonto. Es wurden weder die Schenkung angezeigt, noch die Einkünfte aus Kapitalvermögen erklärt. Unterlagen betreffend der Veranlagung auf Cayman sind nicht vorhanden. Die Klientin möchte Selbstanzeige erstatten. Was ist zu tun?

Lösungsvorschlag

Sachlich zuständige Finanzstrafbehörde für die Schenkungssteuerverkürzung ist das Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern. Sachlich zuständige Finanzstrafbehörde für die Einkommensteuerverkürzung ist das Veranlagungsfinanzamt. Beide Selbstanzeigen sind synchron einzubringen. Bei fehlenden Unterlagen sind die Bemessungsgrundlagen plausibel und nachvollziehbar zu schätzen.

Hinweis: Schenkungssteuer wird lediglich für jene Rechtsvorgänge erhoben, welche sich vor dem 1. August 2008 ereigneten.

Literaturhinweise

Scheil, Geschätzte Selbstanzeige, in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 192; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 409 ff (414).

38. Selbstanzeige – geschätzte

Sachverhalt

Der Gastwirt G hat seit Jahren getätigte Umsätze nicht verbucht und „schwarz“ vereinnahmt. Um strafrechtliche Risiken auszuschließen, möchte er nun Selbstanzeige erstatten. Aufzeichnungen über die Schwarzumsätze liegen nicht vor.

Lösungsvorschlag

Eine „geschätzte“ Selbstanzeige ist grundsätzlich zulässig. Der Selbstanzeiger hat, um den Anforderungen des § 29 zu entsprechen die Verfehlung darzulegen (welche Abgaben, Perioden, Sachverhalte, etc sind betroffen) und die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offen zu legen (Offenlegung von Ausgangspunkt und Prämissen der Schätzung sowie der Wahl der Schätzungsmethode mit der größten Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit).

Ist die Schätzung des Abgabepflichtigen unzureichend, geht dies zu seinen Lasten – insoweit tritt Straffreiheit nicht ein (vgl OGH EvBl 1977/107 betreffen Buchführungsmängel, die eine vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung unmöglich machten). Die Praxis der Finanzverwaltung akzeptiert „großzügige“ Schätzungen. Durch die Angabe von „Schwarzumsätzen in größerem Umfang“ werden mangels konkreter und präziser Angaben die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände gem § 29 Abs 2 nicht hinreichend offengelegt (OGH 1.10.1998, 15 Os 87/98, ÖStZB 1999, 324).

Literaturhinweise

Scheil, Geschätzte Selbstanzeige, in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 192; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 409 ff (414).

39. Selbstanzeige – geschätzte, Entrichtung hinterzogener LSt, DB, DZ

Sachverhalt

Der Unternehmer U beauftragte ca 30 Heimarbeiter vorwiegend mit saisonalen Verpackungsarbeiten und beschäftigte ca 50 Aushilfen für Ad-hoc-Arbeiten (zB für das Entladen von LKW). Pro Jahr wurden an diese Personen insgesamt ca EUR 218.000,00 bezahlt. U war der Meinung, dass es sich dabei ausschließlich um Werkverträge handeln würde und führte weder Aufzeichnungen noch führte er Lohnsteuer und Lohnnebenkosten ab. Da ihm nun Zweifel gekommen sind, ob tatsächlich ausschließlich Werkverträge vorgelegen sind, wendet er sich an einen Wirtschaftstreuhandler hinsichtlich einer strafbefreienden Selbstanzeige um Rat.

Lösungsvorschlag

Der Steuerpflichtige bzw der Haftende kann die Bemessungsgrundlagen auch schätzen. Da es sich bei der Lohnsteuer wie auch beim DB und DZ um Selbstbemessungsabgaben handelt, bei denen keine bescheidmäßige Festsetzung erfolgt, ist auf die umgehende Entrichtung der Abgabebeträge zu achten.

40. Selbstanzeige – Tat iSv § 29 Abs 3 lit b, (teilweise) Tatentdeckung

Sachverhalt

Der Finanzbehörde gehen detaillierte Informationen (Kontrollmitteilungen) zu, aus denen sich ergibt, dass die X GmbH Umsatzgeschäfte getätigt hat, die nachweislich in den Büchern keinen Niederschlag gefunden haben. Die Geschäfte der X GmbH werden von drei Geschäftsführern geleitet. Ist eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung noch möglich?

Lösungsvorschlag

Als „Tat“ iSv § 29 Abs 3 lit b ist ein tatbestandsmäßiges, rechtswidriges, schuldhaftes und mit Strafe bedrohtes Verhalten zu verstehen. Der Begriff „Tat“ schließt somit auch die Kenntnis des Täters mit ein. Entdeckt ist eine Tat erst dann, wenn sich ein Verdacht insoweit verdichtet hat, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestandes eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist (VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471, ÖStZB 2003/160). Nach VwGH 28.9.1998, 98/16/0142, ÖStZB 1999, 166, wird es jedoch iSe teilweisen Tatentdeckung als ausreichend erachtet, dass noch nicht feststeht, wer von den in Betracht kommenden Personen diese begangen hat (krit *Urtz*, AnwBl 1999/7576). Eine Tatentdeckung schließt die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige aber nur dann aus, wenn diese dem Täter bekannt wird (zB durch Ergehen eines Bedenkenvorhalts unter Bezugnahme auf die Kontrollmitteilung; vgl *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG I³, K 29/19).

Literaturhinweise

Moringe, Probleme des Tatbegriffes bei § 33 Abs 1 FinStrG in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2004, 111; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 422 ff.

41. Selbstanzeige – Tatentdeckung durch Kontrollmitteilung

Sachverhalt

Dem Finanzamt wird durch Übermittlung einer Kontrollmitteilung bekannt, dass dem bisher steuerlich nicht erfassten A Einnahmen in bestimmter Höhe zugeflossen sind. Hierauf übersendet das Finanzamt dem A einen Steuererklärungs-vordruck

- a) mit dem Hinweis, dass dem Finanzamt nicht erklärte Einkünfte bekannt geworden sind
- b) ohne jeden Hinweis.

A gibt eine richtige Steuererklärung ab. Liegt eine strafbefreiende Selbstanzeige vor?

Lösungsvorschlag

- a) Die Selbstanzeige ist wegen § 29 Abs 3 lit b verspätet: Durch Übermittlung des Steuererklärungs-vordrucks unter ausdrücklichem Hinweis auf amtliche Unterlagen wird dem Täter das behördliche Entdecken der Tat bekannt.
- b) Durch das bloße Zusenden eines Steuererklärungsformulares ohne Bezugnahme auf amtliche Unterlagen wird dem Täter nicht bekannt, dass das Finanzvergehen entdeckt ist (vgl *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG I³, K29/19; kritisch *Doralt*, Selbstanzeige trotz Kenntnis der Kontrollmitteilung rechtzeitig? RdW 1989, 32). Die Abgabe einer richtigen Steuererklärung hat demnach strafbefreiende Wirkung, es sei denn, dass dem A nachweislich von anderer Seite die Tatentdeckung bekannt geworden ist.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 422 ff

42. Selbstanzeige – Tatentdeckung

Sachverhalt

Bei der Staatsanwaltschaft wird eine detaillierte anonyme Anzeige über von X getätigte Schwarzumsätze eingebracht. Die Staatsanwaltschaft leitet die Anzeige an das zuständige Finanzamt weiter. Dem Rechtsanwalt des Beschuldigten sind diese Tatsachen bekannt. Der Beschuldigte X weiß von der anonymen Anzeige nichts. Auch wurden noch keine Erhebungen der Staatsanwaltschaft bzw des Finanzamtes gegenüber X unternommen. Kann X noch rechtzeitig Selbstanzeige erstatten?

Lösungsvorschlag

Aufgrund der detaillierten anonymen Anzeige an die Staatsanwaltschaft ist grundsätzlich von einer Tatentdeckung iSd § 29 Abs 3 lit b auszugehen. Entdecker der Tat können nicht nur Finanz(straf)behörden oder das Gericht sein, sondern auch die nach §§ 80, 81 anzeigepflichtigen Behörden (zB Staatsanwaltschaft). Im Unterschied zur Verfolgungshandlung iSd § 29 Abs 3 lit a iVm § 14 Abs 3 muss die Tatentdeckung jedoch dem Anzeiger zur Kenntnis gebracht werden. Die Kenntnis des Rechtsanwaltes von der Tatentdeckung durch die Staatsanwaltschaft ist dem Anzeiger nicht zuzurechnen. Entscheidend ist, dass der Anzeiger (Beschuldigter X) im Zeitpunkt der Darlegung der Verfehlung von der Entdeckung der Tat gewusst hat.

Literaturhinweise

Scheil, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Rz 459; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 422 ff.

43. Selbstanzeige – abgabenbehördliche Nachschau und Verfolgungshandlung

Sachverhalt

Der angestellte Einkäufer (X) eines österreichischen Unternehmens erhält von einem holländischen Unternehmen, bei dem das Arbeitgeberunternehmen laufend Einkäufe tätigt, Einkaufsprovisionen auf einem liechtensteinischen Bankkonto gutgeschrieben. Die bezahlten Einkaufsprovisionen sind Gegenstand einer EG-Amtshilfe. Die österreichischen Behörden sollen nunmehr überprüfen, ob tatsächlich entsprechende Zahlungen auf ein Konto des Herrn X (auf der Provisionsabrechnung angegeben) betriebsbedingt überwiesen worden sind. Die österreichische Betriebsprüfung nimmt eine Nachschau gem § 144 BAO bei Herrn X vor und legt ihm bei Beginn der Nachschau die Provisionsabrechnungen vor, auf denen auch sein Name genannt ist. Daraufhin leugnet Herr X, diese Beträge jemals erhalten zu haben. Dies wird protokolliert. Die Nachschau ist damit beendet.

Kann Herr X noch Selbstanzeige strafaufhebend erstatten?

Lösungsvorschlag

Die Nachschau ist beendet, sodass § 29 Abs 3 lit c eine Selbstanzeige nicht ausschließt.

Eine Tatentdeckung durch die Abgabenbehörde könnte nach hA vorliegen und wird der Fall sein, wenn mit einer überwiegenden Verurteilungswahrscheinlichkeit zu rechnen ist; diese Frage ist anhand des konkreten Einzelfalles zu entscheiden.

Die abgabenverfahrensrechtliche Nachschau stellt keine Verfolgungshandlung iSd § 14 Abs 3 dar. Der Verweis in § 14 Abs 3 auf § 89 Abs 2 bedeutet nur, dass im Fall der Beschlagnahme bei Gefahr in Verzug durch die Abgabenbehörde auch in diesem Fall ausnahmsweise eine Verfolgungshandlung durch die Abgabenbehörde vorliegt. Abgesehen von dieser Ausnahme können abgabenbehördliche Ermittlungen die Strafaufhebung vorbehaltlich § 29 Abs 3 lit c nicht hindern (vgl zB OGH 15.5.1986, 13 Os 75/86; ebenso *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 258; missverständlich *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG I³, K 14/13; zu den Anforderungen an den „Verfolger“ iSd § 14 Abs 3 iVm § 29 Abs 3 lit c siehe im Detail *Schrottmeyer*, Kommentar zur Selbstanzeige gem § 29 FinStrG, Rz 848 ff.).

44. Selbstanzeige – Rechtzeitigkeit, Verfolgungshandlungen iSv § 29 Abs 3 lit a

Sachverhalt

Im Rahmen einer Außenprüfung gem §§ 147 ff BAO stellt der Betriebsprüfer auch Nachforschungen betreffend bisher nicht erklärter Einkünfte an, welche jedoch außerhalb des vom Prüfungsauftrag erfassten Betriebsprüfungszeitraumes erzielt worden sind. Kann noch rechtzeitig Selbstanzeige erstattet werden?

Lösungsvorschlag

Nachforschungen des Betriebsprüfers aus Anlass der Betriebsprüfung stellen noch keine gegen den Anzeiger gerichteten Verfolgungshandlungen im Sinne des § 14 Abs 3 dar (OGH 16.2.2006, 15 Os 2/06t). Folglich ist der Ausschlussstatbestand des § 29 Abs 3 lit a nicht erfüllt. Da die bisher nicht erklärten Einkünfte auch nicht vom Prüfungsauftrag umfasst sind, greift auch nicht der Sperrgrund des § 29 Abs 3 lit c. Eine für die Strafaufhebung schädliche Tatentdeckung (§ 29 Abs 3 lit b) könnte auch durch den Betriebsprüfer erfolgen; Sperrwirkung tritt aber erst ab Kenntnis der Tatentdeckung durch den Betroffenen ein.

Literaturhinweise

Brandl, Rechtzeitige Selbstanzeige bei Außenprüfungen, taxlex 2005, 331; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 435.

45. Selbstanzeige – Verfolgungshandlungen iSv § 29 Abs 3 lit a

Sachverhalt

Die S-KG hatte für die Monate März bis August weder Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht noch Zahlungen an Umsatzsteuer geleistet. In der Folge wird eine Umsatzsteuerprüfung telefonisch angekündigt, wobei – nach dem Ermittlungsergebnis der Finanzstrafbehörde – der Beschuldigte auch darauf hingewiesen wurde, dass die Prüfung gem § 99 durchgeführt wird. Der zu Prüfungsbeginn vorgelegte Prüfungsauftrag lautete auf die S-KG, der Tatverdacht war nicht entsprechend konkretisiert. Vor Beginn der Umsatzsteuerprüfung wurden die entsprechenden UVA vorgelegt und die Zahllasten gleichzeitig entrichtet.

Lösungsvorschlag

Außenprüfungen gem § 99 können nur dann als Verfolgungshandlungen iSd § 29 Abs 3 lit a iVm § 14 Abs 3 qualifiziert werden, wenn Tat und Täter im Prüfungsauftrag entsprechend konkretisiert werden. Demnach wäre die Abgabe der UVA vor Prüfungsbeginn sowie die gleichzeitige Entrichtung der Zahllasten als rechtzeitige und somit strafbefreiende Selbstanzeige iSd § 29 zu qualifizieren.

Nach Ansicht der Finanzstrafbehörde ist (Anmerkung: entgegen OGH 9.11.2000, 15 Os 121/00) bereits die telefonische Ankündigung einer § 99 FinStrG-Prüfung als Verfolgungshandlung iSd §§ 29 Abs 3 lit a iVm 14 Abs 3 zu qualifizieren. Diese Ansicht setzt voraus, dass der nicht ausreichend konkretisierte Prüfungsauftrag durch die telefonische Ankündigung entsprechend ergänzt wurde. Problem der Beweiswürdigung sowohl hinsichtlich der tatsächlichen Ankündigung als § 99 FinStrG-Prüfung als auch hinsichtlich der entsprechenden Konkretisierung.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 258 f; zum Erfordernis der Täternennung im Rahmen der Selbstanzeige bei UVZ-Delikten vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 435 ff.

46. Selbstanzeige – im Rahmen finanzbehördlicher Prüfung

Sachverhalt

Ein Unternehmer erstattet anlässlich einer Betriebsprüfung nach Aushändigung des Prüfungsauftrages Selbstanzeige durch mündliche Bekanntgabe geschätzter Schwarzeinnahmen im Prüfungszeitraum. Da sich der Verdacht von vorsätzlichen Abgabenhinterziehungen auch für Zeiten vor dem Prüfungszeitraum ergibt, wird in der Folge die Ausdehnung des Prüfungszeitraumes bekannt gegeben und der Unternehmer zugleich aufgefordert die darauf bezughabenden Unterlagen vorzulegen. Der Unternehmer kann dieser Aufforderung zufolge Aufbewahrung dieser Unterlagen anderen Orts nicht entsprechen, dehnt aber die Selbstanzeige durch Bekanntgabe geschätzter Beträge aus. Liegt eine strafbefreiende Selbstanzeige vor?

Lösungsvorschlag

Hinsichtlich der zunächst bekannt gegebenen geschätzten Schwarzeinnahmen liegt (in diesem Umfang) Selbstanzeige vor. Betreffend der nach Ausdehnung des Prüfungszeitraumes genannten Beträge ist zu unterscheiden:

- Erfolgt die Ausdehnung im Zusammenhang mit einer Umstellung der Rechtsgrundlage (nunmehr § 99 Abs 2-Prüfung), so liegt – entsprechende Konkretisierung vorausgesetzt – eine die Straffreiheit ausschließende Verfolgungshandlung vor (§ 29 Abs 3 lit a iVm § 14 Abs 3).
- Erfolgt die Prüfungsausdehnung unter Beibehaltung der abgabenrechtlichen Rechtsgrundlagen (§§ 147 ff BAO), so bewirkt die Ausdehnung der Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung, da U diese bei Prüfungsbeginn (Aufforderung zur Vorlage der Unterlagen auch betreffend des ausgedehnten Prüfungszeitraumes) erstattet.

Literaturhinweise

Zur Selbstanzeige im Rahmen finanzbehördlicher Prüfungen siehe *Brandl*, Rechtzeitige Selbstanzeige bei Außenprüfungen, taxlex 2005, 331; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 435 f; zur geschätzten Selbstanzeige vgl *Scheil* in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 192.

47. Selbstanzeige – verdeckte Gewinnausschüttung

Sachverhalt

A und B sind Geschäftsführer und 25% Gesellschafter der X-GmbH. In Absprache mit den übrigen Gesellschaftern C und D werden „Schwarzumsätze“ erwirtschaftet (keine Aufnahme in die Bücher) und unter A, B, C und D gleichteilig aufgeteilt.

- a) Wer hat welche Finanzvergehen in welcher Täterform begangen?
- b) Wie kann für alle Straftäter Strafaufhebung im Einzelnen erlangt werden?

Lösungsvorschlag

- a) Auf Ebene der X-GmbH kommt es zur Hinterziehung von KöSt, USt und KEST. A und B als geschäftsführende Gesellschafter (Organe) der X-GmbH sind unmittelbare Täter. Die Gesellschafter C und D kommen als Beitragstäter in Frage. Da die Vorteilsgewährung natürlichen Personen zugerechnet wird, trifft die Gesellschaft im Zeitpunkt des Zufließens eine Pflicht zur Einbehaltung der Kapitalertragsteuer (25 % bzw 33,33 % sofern die Gesellschaft die KEST für Rechnung der Gesellschafter übernimmt). Durch den KEST-Abzug ist die persönliche Einkommensteuer der Gesellschafter abgegolten (Endbesteuerung), sodass eine Erklärung nicht zu erfolgen hat; eine Hinterziehung im Hinblick auf die verdeckte Gewinnausschüttung selbst kommt demnach nicht in Betracht (vgl *Leitner*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Finanzstrafrecht in *Leitner* (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, Finanzstrafrecht 2009, 199).

Zusätzlich zu der Bestrafung von A, B, C, und D kommt seit Inkrafttreten des Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) eine strafrechtliche Verantwortlichkeit der X-GmbH in Betracht. Die Voraussetzungen der Verhängung einer Verbandsgeldbuße sind in § 28a geregelt. Je nach dem, ob die Abgabenhinterziehung in die gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Zuständigkeit fällt, kommt es zu einer unmittelbaren Anwendbarkeit des VbVG (bei gerichtlicher Zuständigkeit) bzw zu einer sinngemäßen Anwendung der §§ 2, 3, 4 Abs 1, 5, 10, 11 und 12 Abs 2 VbVG (bei verwaltungsbehördlicher Zuständigkeit).

Abweichend zu den Regelungen des VbVG – wo nur gerichtliche Straftaten – eine Verbandsgeldbuße auslösen können, ist im Bereich des FinStrG eine strafrechtliche Verantwortlichkeit des Verbandes wegen eines – gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen – Finanzvergehens möglich.

Die X-GmbH ist als juristische Person grundsätzlich vom Anwendungsbereich des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (Verband gem § 1 Abs 2 VbVG) umfasst.

Die Geschäftsführer A und B sind als Entscheidungsträger gem § 2 Abs 1 Z 1 VbVG anzusehen, da ihnen Außenvertretungskompetenz zukommt.

Für die Zurechnung der Handlung des Entscheidungsträgers zum Verband ist tatbestandsmäßiges, rechtswidriges und schuldhaftes Handeln des Entscheidungsträgers erforderlich. Diese Voraussetzung ist gegeben. Eine Entlastungsmöglichkeit des Verbandes hinsichtlich des Handelns des Entscheidungsträgers ist nicht möglich.

Die strafrechtliche Verantwortlichkeit eines Verbandes wird ausgelöst, wenn die Tat zu Gunsten des Verbandes begangen wurde oder Pflichten verletzt wurden, die den Verband treffen. Im gegenständlichen Fall sind beide – alternativen – Voraussetzungen gegeben, da sich der Verband einerseits durch die zu niedrig festgesetzte KÖSt einen Aufwand erspart (zu Gunsten des Verbandes) sowie andererseits durch die mangelnde Verbuchung aller Geschäftsfälle einschlägige Regelungen der Rechnungslegungs- und Bilanzierungsvorschriften verletzt (die den Verband als Pflicht selbst treffen).

Da alle Voraussetzungen für die strafrechtliche Verantwortlichkeit gegeben sind, kann über den Verband eine Verbandsgeldbuße gem § 28a – zusätzlich zu den Geldstrafen der natürlichen Personen – verhängt werden. Diese kann bis zum 2-fachen des Verkürzungsbetrages betragen. Diese Verbandsgeldbuße kann jedoch bei gerichtlicher Zuständigkeit gemäß § 6 VbVG unter Auflagen – zur Gänze – bedingt nachgesehen werden.

- b) Strafaufhebung kann durch Einreichung einer Selbstanzeige erlangt werden. Neben den Gesellschafter-Geschäftsführern A und B sind auch die Gesellschafter C und D sowie die X-GmbH in die Selbstanzeige aufzunehmen. Im Schriftsatz hat eine eindeutige Täterbenennung zu erfolgen (VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207, ecolex 2001/228).

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 694 ff.

48. Selbstanzeige – verdeckte Gewinnausschüttung

Sachverhalt

X-GmbH gewährt ihrer Kundin Y-GmbH einen Rabatt iHv 15 % auf alle Umsätze. Der Differenzbetrag zum branchenüblichen Rabatt (40 %) wird als Sonderrabattzahlung mittels Barscheck unmittelbar an die Gesellschafter der Y-GmbH ausbezahlt. Eine Erfassung der Sonderrabattzahlung bei Y-GmbH hat nicht stattgefunden. X-GmbH behandelt die Sonderrabattzahlung als Betriebsausgabe. Die Höhe der Umsätze kann aufgrund von Umsatzlisten nachvollzogen werden. Bei X-GmbH ist die Betriebsprüfung im Haus. Kann noch strafbefreiende Selbstanzeige erstattet werden? Welche Vergehen sind offen zulegen? Wer kommt als Täter in Betracht?

Lösungsvorschlag

Bei X-GmbH ist eine Steuerverkürzung nicht eingetreten. Es wurden ausschließlich betriebsbedingte Aufwendungen abgezogen, wenn auch unter einem falschen Titel. Die Betriebsprüfung bei X-GmbH entfaltet keine Sperrwirkung gem § 29 Abs 3 lit c im Hinblick auf die KSt-, USt- und KEST-Verkürzung bei Y-GmbH. Eine Tatentdeckung des Steuerdeliktes der Organe der Y-GmbH ist dem Sachverhalt nicht zu entnehmen. § 29 Abs 3 lit b kann darüber hinaus dadurch in Abrede gestellt werden, dass die Tatentdeckung dem Täter noch nicht zur Kenntnis gelangt ist.

Die Selbstanzeige kann daher von den Organen der Y-GmbH noch rechtzeitig eingebracht werden. Neben den Gesellschaftern und Geschäftsführern der Y-GmbH sind insbesondere auch Mitarbeiter der X-GmbH in die Selbstanzeige aufzunehmen, die die Sonderrabattzahlungen absprachegemäß getarnt haben. Darüber hinaus sind die Gesellschaften (X-GmbH, Y-GmbH) in die Selbstanzeige aufzunehmen (Hinweis: eine Verbandsverantwortlichkeit der X-GmbH kann nicht nur durch eine Straftat des Entscheidungsträgers, sondern bereits durch eine Straftat eines Mitarbeiters ausgelöst werden, sofern die Straftat durch eine Verletzung der Kontrollmöglichkeiten der Entscheidungsträger ermöglicht wird).

Die verdeckte Gewinnausschüttung selbst ist bei dem Empfänger nicht anzuzeigen, da diese endbesteuert ist.

49. Selbstanzeige – Entrichtung bei Selbstbemessungsabgaben

Sachverhalt

Der Bauunternehmer X hat in der Umsatzsteuervoranmeldung für Jänner 2010 zu Unrecht einen bereits fertig gestellten Bau nicht aufgenommen (§ 19 Abs 2 UStG). Im April teilt er dies der Finanzbehörde mit und erwartet einen Bescheid gem § 21 Abs 3 UStG. Hätte er die Differenz umgehend entrichten müssen?

Lösungsvorschlag

§ 21 Abs 3 UStG normiert, dass das Finanzamt die UVZ festzusetzen hat, wenn sich die Voranmeldung als unvollständig oder die Selbstberechnung als unrichtig erweist. Gem § 210 Abs 4 BAO ist eine Entrichtungsfrist von einem Monat ab Bekanntgabe des Bescheides vorgesehen, so dass die Wahrung dieser Frist eine Entrichtung iSd Abgabenvorschriften darstellt und für die Straffreiheit genügt.

Literaturhinweise

Plückhahn, Finanzvergehen bei der Umsatzsteuer, SWK 1986, 23; *Scheil*, Einige Streitfragen zur Selbstanzeige, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 208; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 458 f; *Ruppe*, UStG³, § 21 Rz 22 ff.

50. Selbstanzeige – Entrichtung durch den Beitragstäter

Sachverhalt

Ein Wirtschaftstreuhänder hat sich am Finanzdelikt seines Mandanten beteiligt. Er beabsichtigt die Abgabe einer Selbstanzeige, wobei sich die Frage stellt, ob diese für ihn nur dann strafbefreiende Wirkung entfaltet, wenn er die verkürzten Abgaben entrichtet.

Lösungsvorschlag

Nach der Rsp des OGH (1.10.1998, 15 Os 87/98, ÖStZB 1999, 324) ist auch der an der Tat lediglich Beteiligte (§ 11) zur Entrichtung der Beträge gem § 29 Abs 2 verpflichtet, da er für diese gem § 11 BAO zur Haftung herangezogen werden kann (zu Recht krit *Fellner*, Entrichtung der Abgaben bei Selbstanzeige des Haftenden, SWK 1999, S 39).

Anmerkung: Gem § 11 BAO haften wegen vorsätzlich begangener Finanzvergehen rechtskräftig verurteilte Täter und andere an der Tat Beteiligte für den Verkürzungsbetrag, wenn sie nicht selbst abgabepflichtig sind.

Ergänzend: Völlig unklar bleiben die Selbstanzeigemöglichkeiten von Beitragstägern, die über den Umfang der durch ihren Beitrag bewirkten Verkürzungen überhaupt nicht Bescheid wissen (zB Bankmitarbeiter, die für Bankkunden „Luxemburgtransfers“ organisieren). Diese können weder die für die Feststellung der Verkürzung maßgeblichen Umstände offen legen, noch – auch mangels Bescheidzustellung an sie! – die verkürzten Abgabebeträge entrichten. Einem solchen Beitragstäter kann nur dann geholfen werden, wenn man – mit dem OLG Hamburg, *wistra* 1986, 116 – genügen lässt, dass er seinen Tatbeitrag „rückgängig“ macht, dh das Finanzamt über seine konkreten Beitragshandlungen unterrichtet.

51. Selbstanzeige – Rechtzeitigkeit, Beteiligungstäter

Sachverhalt

Aufgrund einer Schenkungssteuerhinterziehung infolge eines Erbübereinkommens wird für den Steuerpflichtigen (rechtzeitig) Selbstanzeige erstattet. Für den Rechtsanwalt, der den Steuerpflichtigen hinsichtlich der zivilrechtlichen Erbschaftsangelegenheiten berät, wird mangels Anhaltspunkte für eine Tatbeteiligung keine Selbstanzeige erstattet. Einige Tage nach dem Einbringen der Selbstanzeige für den Steuerpflichtigen erkennt der Rechtsanwalt, dass er – entgegen seiner ursprünglichen Annahme – doch eine Beitragshandlung zur Abgabenhinterziehung seines Klienten vorgenommen hat. Ist eine strafbefreiende Selbstanzeige für den Rechtsanwalt noch möglich?

Lösungsvorschlag

Fraglich ist, ob die Selbstanzeige für den Rechtsanwalt noch rechtzeitig iSd § 29 Abs 3 lit b wäre, nachdem es aufgrund der bereits eingebrachten Selbstanzeige für den Steuerpflichtigen (als unmittelbaren Täter) bereits zu einer Tatentdeckung durch die Behörde gekommen ist.

Im österreichischen (Finanz-)Strafrecht haftet jeder Täter nur für die eigene Tat und für eigenes Verschulden; bei Beteiligungskonstruktionen besteht keine qualitative Akzessorietät der Beteiligungstat (Einheitstätersystem). Im gegenständlichen Fall kann die Finanzbehörde daher durch die Erstattung der Selbstanzeige für den Steuerpflichtigen lediglich Kenntnis von dessen Tat erlangt haben, nicht jedoch von der Beteiligungstat des Rechtsanwaltes. Letztere ist somit noch nicht entdeckt iSd § 29 Abs 3 lit b, weshalb nichts gegen die strafbefreiende Wirkung einer nachfolgenden, inhaltlich gleichartigen Selbstanzeige für den Rechtsanwalt spricht. Eine Nachbesserung iSv „wird auch erstattet für“ genügt.

Hinweis: Schenkungssteuer wird lediglich für jene Rechtsvorgänge erhoben, welche sich vor dem 1. August 2008 ereigneten.

52. Selbstanzeige – Rechtzeitigkeit, Zufallsfunde

Sachverhalt

X und Y betreiben gemeinsam eine GesbR und erzielen in diesem Zusammenhang Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Da anlässlich einer Außenprüfung gem §§ 147 ff BAO keine Aufzeichnungen über einen Teil der erbrachten Leistungen vorgelegt werden konnten, jedoch der begründete Verdacht von Schwarzeinkünften bestand, wurde eine Hausdurchsuchung bei der Gesellschaft und den Gesellschaftern veranlasst. Bei der Hausdurchsuchung wurden nicht nur minutiöse Aufzeichnungen aller Schwarzeinkünfte gefunden (Festplatte des PCs wurde kopiert), sondern auch private Sparbücher und Wertpapierdepotauszüge (mit nicht deklarierten ausländischen Zinseinkünften) beschlagnahmt. Der Hausdurchsuchungsbefehl richtete sich ausschließlich auf die Aufdeckung von Schwarzeinkünften im Rahmen der GesbR.

Lösungsvorschlag

Bei den im Rahmen der GesbR erzielten Schwarzeinkünften ist der Tatbestand des § 33 Abs 1 verwirklicht. Eine Selbstanzeige ist nicht mehr möglich (Hausdurchsuchung = Verfolgungshandlung).

Hinsichtlich der nicht deklarierten ausländischen Zinseinkünfte kann eine Selbstanzeige iSd § 29 noch erstatet werden. Eine Verfolgungshandlung gem § 29 Abs 3 lit a bezogen auf die Nichterklärung der Kapitaleinkünfte liegt nicht vor, da hinsichtlich dieses Deliktes im Hausdurchsuchungsbefehl kein Verdacht geäußert worden ist. Mangels Konkretisierung der Tat ist die Beschlagnahme der Depotauszüge nicht vom Hausdurchsuchungsbefehl gedeckt.

Die Beschlagnahme selbst ist – iHa diese Kapitaleinkünfte – ebenfalls nicht als taugliche Verfolgungshandlung iSd § 29 Abs 3 lit a iVm § 14 Abs 3 zu qualifizieren. Die Sperrwirkung tritt nämlich nur insoweit ein, als der von der Selbstanzeige erfasste Sachverhalt vom Ermittlungswillen der zur Durchsuchung erschienen Beamten erfasst war und mit dem bisherigen Ermittlungsgegenstand in engen sachlichem Zusammenhang stand.

Ebenso kann nicht von einer Tatentdeckung iSd § 29 Abs 3 lit b ausgegangen werden, weil eine Auswertung der beschlagnahmten Unterlagen durch die Behörde nicht stattgefunden hat und die Entdeckung der Tat dem Täter folglich auch nicht zur Kenntnis gebracht werden konnte.

Der Prüfungsauftrag der Betriebsprüfung bezog sich nur auf die Einkünfte der Personengesellschaft. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen des Gesellschafters waren nicht vom Prüfungsauftrag umfasst, weshalb der Sperrgrund des § 29 Abs 3 lit c nicht zur Anwendung kommt und die Gesellschafter eine strafbefreiende Selbstanzeige hinsichtlich nicht erklärter Zinseinkünfte während laufender Betriebsprüfung erstaten können.

Literaturhinweise

Kohlmann, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn 158.2 zur Beschlagnahme; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 371 AO, Rn 152; *Wannemacher*, Steuerstrafrecht, 4. Auflage, Rn 1457 zur Betriebsprüfung.

53. Selbstanzeige – durch Dritte, Täternennung

Sachverhalt

Prof. B hat ein Honorar für eine Publikation in Höhe von EUR 7.000,00 nicht versteuert. Dies erzählt er seiner Schwester, die ihm eindringlich rät, den Betrag beim Finanzamt nachträglich anzugeben. Da ihr Bruder ihrem Rat nicht folgt, erstatet die Schwester, um weiteren Schaden von ihrem Bruder abzuwenden, Selbstanzeige für ihn. Prof. B ahnt davon nichts.

Lösungsvorschlag

Die Selbstanzeige ist wirksam. Sie wurde für Prof. B erstatet. Eine Vollmacht ist nicht erforderlich (aA *Scheil*, Selbstanzeige, Rz 343; ders, Einige Streitfragen zur Selbstanzeige in Leitner (Hrsg) Finanzstrafrecht 1996-2002, 208). Der Selbstanzeige muss gem § 29 Abs 5 lediglich zu entnehmen sein, für wen sie erstatet wird.

Vertiefend: Durch § 29 Abs 5, wonach die Selbstanzeige nur für die Personen wirkt, für die sie erstatet wird, hat der Gesetzgeber die Grundregel des ersten Satzes des § 29 Abs 1 insofern erweitert, als die Selbstanzeige auch durch Dritte – seien sie bevollmächtigt oder nicht – erstatet werden kann. Im Schriftsatz muss der Täter des Finanzvergehens, dem die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige zugute kommen soll, jedenfalls eindeutig bezeichnet werden. Einer „Selbstanzeige“ die ein Wirtschaftstreuhanders namens seiner Mandantin M-GmbH einbringt und in der der Geschäftsführer nicht genannt ist, kommt deshalb keine strafaufhebende Wirkung zu. Dabei ist es unerheblich, ob der Täter Alleingeschäftsführer und Alleingesellschafter ist (VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297, ARD 5333/24/2002; 29.11.2000, 2000/13/0207, ecolex 2001/228).

Anmerkung: Den Entscheidungen ist zu entnehmen, dass das Erfordernis der ausdrücklichen Täternennung jedenfalls gilt, wenn die Selbstanzeige in einem Schriftsatz erstattet wird. Keine Täternennung wäre demnach erforderlich, wenn die Selbstanzeige durch eine – berichtigte – Steuererklärung erfolgt bzw im Falle vorangegangener UVZ-Verkürzung durch bloße nachträgliche Entrichtung. Ob diese, offenbar auf Praktikabilitätsabwägungen beruhenden Differenzierungen von der Judikatur beibehalten werden, bleibt abzuwarten. Eine ausdrückliche Bezeichnung der Personen, für die eine Selbstanzeige erstattet wird, beseitigt dieses Risiko.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 477 ff.

54. Selbstanzeige – durch Abfuhrverpflichtete, Haftungsausschluss gem § 30

Sachverhalt

Die X GmbH mit Sitz in Wien hat in den letzten 4 Jahren Lizenzgebühren an eine Schweizer Aktiengesellschaft entrichtet. Die in Österreich anfallende Quellensteuer wurde zu Unrecht nicht einbehalten und nicht entrichtet. Frau S wurde Anfang 2008 zur Geschäftsführerin der Gesellschaft bestellt. Erst später entdeckt sie, dass diese Quellensteuer nicht einbehalten wurde. Soll und kann sie Selbstanzeige erstatten?

Lösungsvorschlag

Auch Abfuhrverpflichtete (bei Kapitalgesellschaften deren Organe) kommen als unmittelbare Täter nach § 33 in Frage (vgl §§ 140 iVm 119 BAO). Um die eigene Strafbarkeit auszuschließen, genügt es für Frau S, Selbstanzeige im eigenen Namen für die Jahre ab 2008 einzubringen. Erstattet sie Selbstanzeige auch für die Vorjahre im Namen ihrer Vorgänger, so tritt auch für diese strafbefreiende Wirkung ein.

Die Selbstanzeige entfaltet nur dann strafbefreiende Wirkung, wenn die Beträge für die der Anzeiger zur Haftung herangezogen werden kann, entsprechend den Abgabenvorschriften entrichtet werden. In diesem Fall steht für die Entrichtung die Monatsfrist ab Bekanntgabe des Bescheides zur Verfügung (vgl §§ 201 iVm 210 Abs 1 BAO).

Gibt Frau S die Abgabenhinterziehung ohne ausdrückliche Täternennung bekannt, liegt keine Selbstanzeige vor. Gemäß § 30 wird jedoch die Haftung der X GmbH für die über die Geschäftsführer zu verhängenden Geldstrafen beseitigt.

55. Selbstanzeige – Teilwirkung

Sachverhalt

Unternehmer U hat mittels gefälschter Eingangsrechnungen eine erhöhte Vorsteuer geltend gemacht und die UVZ in zu geringer Höhe entrichtet. Später packt ihn die Reue. Er berichtigt die entsprechende Umsatzsteuervoranmeldung und überweist die Differenz unter Angabe des Voranmeldungszeitraums an das Finanzamt. Dabei vergisst er, eine gefälschte Rechnung zu berichtigen.

Lösungsvorschlag

Die Vollständigkeit wird ausschließlich nach objektiven Gesichtspunkten geprüft (VwGH 5.9.1985, 85/16/0049). Sowohl der VwGH (5.9.1985, 85/16/0049, ÖStZB 1986, 241) als auch der OGH (27.8.1998, 12 Os 41/98, ÖStZB 1999, 397) lassen bei unvollständiger Offenlegung eine Teilwirkung zu (§ 29 Abs 1: Strafaufhebung „insoweit“).

56. Selbstanzeige – § 33 Abs 2 lit a

Sachverhalt

Ein Unternehmer entrichtet vorsätzlich für die Monate 2-4/2009 keine USt-Vorauszahlungen und für die Monate 6-8/2009 zu geringe USt-Vorauszahlungen. Er unterlässt zudem jeweils die Abgabe entsprechender Voranmeldungen. Im Dezember 2009 möchte er Selbstanzeige durch Abgabe richtiger Voranmeldungen erstatten. Wann sind die einzelnen Vorauszahlungen zu entrichten?

Lösungsvorschlag

U entrichtet

- a) für die Monate 2-4/2009 keine USt-Vorauszahlungen (= gänzliche Nichtentrichtung) und
- b) für die Monate 6-8/2009 zu geringe USt-Vorauszahlungen (= teilweise Nichtentrichtung).

Im Fall a) hat die Selbstanzeige in Form einer richtigen Voranmeldung (= verspätete Einreichung richtiger Voranmeldungen) nur dann strafbefreiende Wirkung, wenn eine unverzügliche (gleichzeitige) Einzahlung der Vorauszahlungen vorgenommen wird; die Monatsfrist des § 210 Abs 4 BAO steht nicht zu, da gem § 21 Abs 3 UStG eine bescheidmäßige Festsetzung nicht vorgesehen ist.

Hat U wie im Fall b) zu geringe Vorauszahlungen geleistet und erstattet er in der Folge Selbstanzeige in Form einer richtigen Voranmeldung, so hat die Behörde gem § 21 Abs 3 UStG einen Vorauszahlungsbescheid zu erlassen. Für die Entrichtung der Vorauszahlungen steht U die Monatsfrist ab Bekanntgabe des Vorauszahlungsbescheides zu (§ 210 Abs 4 BAO).

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 458 f, Rz 991.

57. Selbstanzeige – § 33 Abs 2 lit a

Sachverhalt

Unternehmer A gibt die Umsatzsteuervoranmeldung für Februar 2009 nicht zum Fälligkeitstag am 15.4.2009, sondern erst verspätet am 2.7.2009 ab und entrichtet die Umsatzsteuervorauszahlung unter einem. Liegt eine strafbefreiende Selbstanzeige iSd § 29 vor?

Lösungsvorschlag

Wird von A die USt-VZ am Fälligkeitstag wissentlich nicht entrichtet und gibt er auch keine Voranmeldung ab, erfüllt er den Tatbestand des § 33 Abs 2 lit a.

Die verspätete Einzahlung stellt jedoch bei entsprechender Verrechnungsanweisung (Bezeichnung des Vorauszahlungszeitraums) bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen (insbesondere klare Benennung jener physischen Person, für welche die Selbstanzeige gelten soll; betreffend UVZ-Delikt vgl zB VwGH 27.2.2002, 2001/13/0297) eine strafbefreiende Selbstanzeige dar.

Eine unverzügliche Entrichtung ist erforderlich, da die Frist des § 210 Abs 4 BAO unter Bezugnahme auf § 21 Abs 3 UStG nicht anwendbar ist (vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 991).

Unterlässt A die Entrichtung am 2.7.2002, so entfaltet erst die vollständige Umsatzsteuerjahreserklärung und Entrichtung der Umsatzsteuerjahresschuld entsprechend den Abgabenvorschriften die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige.

58. Selbstanzeige – § 33 Abs 2 lit a

Sachverhalt

Unternehmer B gibt im Zeitraum 1-12/2009 inhaltlich verkürzte Umsatzsteuervoranmeldungen ab mit der Intention, dies bei Einbringung der USt-Jahreserklärung zu bereinigen. Dies tut er dann auch, sodass in der USt-Jahreserklärung eine erhebliche Differenz zwischen der Summe der Umsatzsteuervorauszahlungen und der USt laut Jahreserklärung (Restschuld) zu Tage tritt. Diese Restschuld entrichtet er 6 Wochen später nach Zustellung des USt-Jahresbescheides. Liegt eine strafbefreiende Selbstanzeige vor?

Lösungsvorschlag

Die vollständige Umsatzsteuerjahreserklärung stellt für die im Veranlagungszeitraum 2009 begangene Vorauszahlungsverkürzung eine Selbstanzeige dar. Strafbefreiende Wirkung tritt ein, sofern B innerhalb der Monatsfrist ab Bekanntgabe des Jahresumsatzsteuerbescheides (§ 210 Abs 4 BAO) die Nachzahlung entrichtet. Die Entrichtung 6 Wochen nach Zustellung war daher verspätet, weshalb Selbstanzeigewirkung nicht gegeben ist.

59. Selbstanzeige – § 33 Abs 2 lit a

Sachverhalt

U unterlässt die Entrichtung der USt-VZ für 8/2009 und gibt auch keine Voranmeldung ab. Im Dezember erstattet er Selbstanzeige, ohne dabei eine richtige Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen.

Lösungsvorschlag

Im Schriftsatz hat eine ausdrückliche Täternennung zu erfolgen. Da die Behörde einen Bescheid zu erlassen hat, steht zur Entrichtung der verkürzten Vorauszahlung die Monatsfrist ab Bekanntgabe des Bescheides zu.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 458 f, Rz 991.

60. Selbstanzeige – im Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts

Sachverhalt

Ein Abgabepflichtiger gibt vor einer Kommunalsteuerprüfung (GPLA) die nicht entrichteten Steuerbeträge bekannt und beruft sich im erstinstanzlichen Verwaltungsstrafverfahren vor der Bezirksverwaltungsbehörde darauf, dass die Bekanntgabe analog zu § 29 als Selbstanzeige zu werten sei.

Lösungsvorschlag

Das FinStrG war kraft ausdrücklicher Anordnung (§ 254 Abs 1) im Verwaltungsstrafverfahren bisher nicht anwendbar und das für das landesgesetzliche Finanzstrafrecht anzuwendende VStG sieht die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht vor. Jedoch hat der VfGH mit Erkenntnis vom 16.10.1997, B 552/94 ÖStZB 1998, 280, erkannt, dass eine dem § 139 BAO entsprechende Anzeige (nachträgliche Berichtigung) nach § 108 WAO – in verfassungskonformer Interpretation – als strafbefreiende Selbstanzeige zu gelten habe, da ansonsten ein verfassungsrechtlich unzulässiger Zwang zur Selbstbeschuldigung vorläge (die Erfüllung einer Nacherklärungs- und Berichtigungspflicht dürfe ausschließlich der richtigen Abgabenerhebung dienen, nicht aber der strafrechtlichen Verfolgung des Abgabepflichtigen). Zwischenzeitig ist der VwGH der Rechtsprechungslinie des VfGH beigetreten (VwGH 20.1.2003, 2002/17/0062)

Literaturhinweise

Scheil, Das Erkenntnis des VfGH zur Wiener Abgabenordnung und die Selbstanzeige, in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 185; Grabenwarter, Grundrechtsfragen des Finanzstrafrechts, aaO, 583; Plückhahn, Strafbefreiende Selbstanzeige auch im Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts? SWK 1998, S 335; Mitterbacher/Schrittwieser, Kommunales Abgabenstrafrecht, RFG 3-4/2005.

61. Verjährung

Sachverhalt

Bei Rechtsanwalt R ist ein Finanzstrafverfahren anhängig, da der Verdacht besteht, vorsätzlich unter Verletzung der Erklärungspflicht gem § 10 Abs 2 GrEStG Grunderwerbsteuer iHv EUR 8.000,00 in Zusammenhang mit einer im Jahr 2002 durchgeführten Grundstückstransaktion verkürzt zu haben. Erste Verfolgungshandlungen wurden 2008 vorgenommen.

Lösungsvorschlag

Gem § 31 Abs 1 letzter Satz beginnt die Verjährungsfrist nie früher zu laufen, als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich die Straftat richtet. Insofern kommt dem Beginn der abgabenrechtlichen Bemessungsverjährung auch im Finanzstrafverfahren Bedeutung zu. Vor Inkrafttreten des AbgÄG 2003 (BGBl I 2003/124) hat die Bemessungsverjährungsfrist für Grunderwerbsteuertatbestände gem § 208 Abs 2 BAO erst ab dem Zeitpunkt der ordnungsgemäßen Anzeige zu laufen begonnen. Seit 20.12.2003 ist diese Sonderregelung für Grunderwerbsteuertatbestände nicht mehr anzuwenden.

Der Beginn der Bemessungsverjährung ist daher nach der allgemeinen Regel des § 208 Abs 1 BAO zu beurteilen. Demnach hat die abgabenrechtliche Bemessungsverjährung für die grunderwerbsteuerpflichtige Transaktion mit Ablauf des Jahres 2002 zu laufen begonnen. Da es sich bei Verjährungsbestimmungen nach hA um Normen des Verfahrensrechts handelt, ist die Neuregelung auch auf vor Inkrafttreten verwirklichte Sachverhalte anzuwenden. Der mit der Neuregelung in Zusammenhang stehende rückwirkend auflebende Verjährungsbeginn ist auch bei der finanzstrafrechtlichen Verfolgungsverjährung zu berücksichtigen. Für das von R begangene Finanzvergehen ist daher mit Ablauf des Jahres 2007 Verjährung eingetreten.

Literaturhinweise

Althuber, AbgÄG 2003: Neue Verjährung der Erbschafts- und Schenkungssteuer, RdW 2004/395; VfGH 27.11.1995, B 361/94; zum Beginn der Verfolgungsverjährung siehe auch Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 498.

62. Verjährung

Sachverhalt

Ein Abgabepflichtiger bewirkt 1997 Abgabenverkürzungen von insgesamt ATS 1,6 Mio (EUR 116.276,53), davon ATS 500.000,00 (EUR 36.336,42) fahrlässig. Die Bescheide wurden am 1.12.1998 zugestellt. Infolge langwieriger Ermittlungen im Ausland kommt es erst am 1.2.2009 zur Hauptverhandlung. Der Verteidiger wendet Verjährung des Fahrlässigkeitsdelikts ein.

Lösungsvorschlag

Fahrlässigkeitsdelikte verjähren auch bei gerichtlicher Zuständigkeit wegen Konnexität gem § 53 Abs 3 jedenfalls nach 10 Jahren (absolute Verjährung; siehe *Plückhahn*, Zur absoluten Verjährung beim fortgesetzten Delikt im Finanzstrafrecht, ÖStZ 1994, 261).

63. § 33 – Umfang der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht bei abgeleiteten Bescheiden

Sachverhalt

Der Abgabepflichtige XY ist an der ABC Vermietungs GesbR beteiligt. Die Einkünfte der Mitunternehmerschaft werden gem § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellt. XY füllt in seiner Einkommensteuererklärung unter „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung – als Miteigentümer der Liegenschaft“ – lediglich die Steuernummer der ABC Vermietungs GesbR ein, nicht jedoch den ihm seitens der Gesellschaft ihm bekannt gegebenen Gewinnanteil. Seinem Wohnsitzfinanzamt ist aufgrund der Mitteilung über die gesonderte Feststellung die Höhe des Gewinnanteils in Höhe von EUR 120.000,00 bekannt. Gegen XY wird ein Finanzstrafverfahren wegen versuchter Abgabenhinterziehung eingeleitet, weil er seine abgabenrechtliche Offenlegungspflicht verletzt habe.

Lösungsvorschlag

Der Bescheid über die einheitliche Feststellung der Einkünfte bildet nach § 192 BAO die verbindliche Grundlage für die Besteuerung des Einkommens der Beteiligten. Der Einkommensteuerbescheid ist ein von diesem Grundlagenbescheid abgeleiteter Bescheid. Die Mitteilung über die gesonderte Festsetzung hat amtswegig zu erfolgen und ist von Amts wegen zu berücksichtigen. Dennoch – also trotz amtswegiger Berücksichtigung (§ 295 BAO) – hat XY seine ihm bereits bekannten Gewinnanteile in seiner Abgabenerklärung anzugeben, andernfalls er gegen seine Pflichten iSd § 119 BAO verstößt (vgl VwGH 25.10.1989, 85/13/67).

Literaturhinweise

Zu den Offenlegungspflichten bei Mitunternehmerschaften siehe *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 837 f; *Huber*, Besonderheiten der Offenlegungspflicht bei Mitunternehmerschaften, in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG, 47 ff; *Heinrich*, Umfang der Offenlegungspflicht iSv § 119 BAO bei abgeleiteten Bescheiden, SWK 1998 S 59.

64. § 33 – Erlassmäßige Fristerstreckung zur Abgabe von Steuererklärungen der WT

Sachverhalt

Ein Steuerberater gibt für seinen Mandanten im Rahmen der „Fristenlösung“ für Parteienvertreter die Einkommensteuererklärung 2008 am 20. März 2010 ab (der Abgabepflichtige besitzt bereits eine Steuernummer).

Welche Argumente sprechen im vorliegenden Fall für die Annahme, dass hier keine Steuerhinterziehung vorliegt und welche Argumente sprechen für das Vorliegen von – versuchter – Steuerhinterziehung?

Lösungsvorschlag

- a) Die erlassmäßige „Fristenlösung“ ist dafür gedacht, den steuerlichen Vertretern eine kontinuierliche Erklärungsabgabe zu ermöglichen. Diese Lösung wird von allen Beratern in Übereinstimmung mit der Regelung des Bundesministeriums für Finanzen in Anspruch genommen und ist daher sozialadäquat. Eine Zurechnung des Unrechts ist damit ausgeschlossen. Weiters ist der Vorsatz von Mandant und Steuerberater nicht auf eine dauerhafte Hinterziehung von Steuern gerichtet, sondern bloß auf eine Inanspruchnahme der gewährten Fristen (bloße Verzögerung).

- b) Für die Annahme von Steuerhinterziehung könnte allerdings sprechen, dass nach der herrschenden Rechtsprechung eine Hinterziehung und ein Hinterziehungsvorsatz bereits dann vorliegt, wenn Steuern, die dem Fiskus nicht zu dem Zeitpunkt zukommen, zu dem sie nach den gesetzlichen Vorschriften zu stehen (Verwirklichung der Steuerhinterziehung durch Unterlassen mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist, vgl § 33 Abs 3 lit a 2. Alt). Demnach könnte bei strenger Beurteilung und Überspitzung der OGH-Judikatur sowie bei Außerachtlassung der Unrechtszurechnungsaspekte eine Vollendung der Steuerhinterziehung mit Ende der gesetzlichen Erklärungsfrist angenommen werden.

Literaturhinweise

Zum fehlenden Handlungsunrecht vgl *Leitner/Toifl/Brandl* Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 890 f

65. § 33 – Bewirken einer Abgabenverkürzung bei UVZ-Delikten

Sachverhalt

Die finanzielle Lage des Unternehmens des Bauunternehmers X ist sehr angespannt. Das Unternehmen verfügt über einen Kreditrahmen, der in den letzten Monaten wiederholt überzogen wurde. Die Bank hat daraufhin verschiedene Überweisungen nicht mehr durchgeführt. So hat der Bauunternehmer X die Umsatzsteuerüberweisung für Juni pünktlich zur Bank gegeben, diese hat aber die Überweisung wegen Kontoüberziehung nicht durchgeführt. Nachdem das in einigen Monaten aufeinanderfolgend in gleicher Weise passiert, wird die Finanzbehörde aufmerksam und leitet ein Finanzstrafverfahren gegen X ein.

– Variante 1

X leistet wegen vorübergehender Zahlungsschwierigkeiten bewusst keine Umsatzsteuervorauszahlungen für einige Monate. Er rechnet jedoch damit, dass er im Zeitpunkt der Abgabe der vollständigen Jahresumsatzsteuererklärung wieder über ausreichende Mittel verfügt, um nach Zustellung des Umsatzsteuerbescheides die Nachzahlung zu entrichten.

– Variante 2

Nachdem X einige Umsatzsteuervorauszahlungen nicht entrichtet hat, erhält er vom Finanzamt EDV-mäßige „Erinnerungen“ zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen. Er entrichtet daraufhin die entsprechenden Umsatzsteuervorauszahlungen. Liegen die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige vor?

Lösungsvorschlag

Das Delikt gem § 33 Abs 2 lit a ist bewirkt, wenn die Umsatzsteuervorauszahlungen (unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen) am Fälligkeitstag wissentlich nicht entrichtet werden. Bei bedingtem Vorsatz kommt lediglich eine Strafbarkeit gem § 49 Abs 1 lit a in Betracht. Bei Fahrlässigkeit bleibt X straflos (zur Abgrenzung der Umsatzsteuerdelikte vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 1024 ff, Rz 1409 ff).

Wissentlichkeit ist nicht gegeben, wenn der Unternehmer am Fälligkeitstag (im Zeitpunkt der Tat) keine Kenntnis von der Nichtüberweisung der USt-Zahllast hat.

– Variante 1

Der Täter will subjektiv keine endgültige, sondern lediglich eine vorübergehende Abgabenverkürzung bewirken. Es liegt lediglich eine Steuerverkürzung auf Zeit vor. Nach der stRsp hat dies keinen Einfluss auf die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrags, der sich aus der Summe der nicht entrichteten UVZ ergibt (anders *Leitner*, Abgabenverkürzung auf Zeit – finanzstrafrechtliche Aspekte, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 271: der tatsächliche Schaden des Fiskus besteht nur aus dem Zinsschaden / Verspätungsschaden; § 33 Abs 5 ist als stufenlose Deliktsqualifikation zu verstehen; der Schadensbetrag muss vom Vorsatz des Täters umfasst sein – hier nur auf den Verspätungsschaden gerichtet).

– Variante 2

Die automatisierte Zusendung von „Erinnerungen“ zur Abgabe einer USt-Voranmeldung als Ergebnis einer EDV-mäßigen Überwachung der Entrichtung selbst zu berechnender Abgaben stellt keine Tatentdeckung dar und steht einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht entgegen (OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98, ÖStZB 1999, 395).

66. § 33 – Ermittlung strafbestimmender Wertbetrag – Vorsatz

Sachverhalt

Der Gesellschafter einer Einmann-GmbH vereinnahmt Provisionszahlungen von seiner GmbH und erklärt diese in seiner persönlichen Einkommensteuererklärung. Anlässlich einer Betriebsprüfung werden diese Provisionszahlungen als kick-back-Zahlungen (verdeckte Gewinnausschüttungen) umqualifiziert und dem Gewinn der Einmann-GmbH hinzugerechnet. Bei der Einmann-GmbH kommt es in der Folge zu einer Nachbelastung mit Körperschaftsteuer (KöSt) und Kapitalertragsteuer (KESt). Die bereits entrichtete Einkommensteuer (ESt) wird dem Gesellschafter wieder gutgeschrieben. Wurde KöSt und KESt verkürzt?

Lösungsvorschlag

Grundsätzlich ist zwischen zwei Besteuerungsvarianten zu unterscheiden. In der Variante 1 werden die Provisionszahlungen dem ESt-Tarif (maximale Steuerbelastung 50 %) unterworfen. In der Variante 2 werden die Provisionszahlungen auf Ebene der Gesellschaft mit 25 % KöSt sowie die Ausschüttung mit 25 % KESt belastet (Gesamtbelastung von 43,75 %).

Da es sich bei der KESt bloß um eine besondere Erhebungsform der ESt handelt, der Steuerschuldner der KESt aber gem § 95 Abs 2 EStG ebenfalls der Empfänger der Kapitalerträge (Gesellschafter) ist, macht es keinen Unterschied, ob für die gegenständlichen Einkünfte die Steuer unter der Bezeichnung ESt oder KESt abgeführt worden ist. Da der Abgabepflichtige insoweit bereits ESt entrichtet hat, kann wohl kaum angenommen werden, dass dieser eine Verkürzung angestrebt hat (kein Vorsatz!). Ob auch schon objektiv keine Verkürzung vorliegt ist fraglich, da der Zeitpunkt der Deliktvollendung bei KESt und ESt regelmäßig auseinander fallen.

Die durch die Versteuerung der Provisionszahlungen auf Ebene des Gesellschafters entstehende ESt-Belastung entspricht in etwa derjenigen, die entsteht, wenn die Provisionszahlungen die Gesellschaft erzielt hätte und diesen Betrag offen oder verdeckt ausgeschüttet hätte. Daraus ist ersichtlich, dass durch den Direktbezug als Provisionszahlung kein steuerlicher Vorteil erzielt werden konnte und daher von einem darauf gerichteten Verkürzungsvorsatz nicht ausgegangen werden kann, da die Inkaufnahme eines strafrechtlichen Risikos ohne abgabensparenden Effekt widersinnig erschiene.

Literaturhinweise

idS vgl OGH 28.9.2004, 11 Os 140/03; *Leitner*, Verdeckte Gewinnausschüttung im Finanzstrafrecht in Leitner (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, Finanzstrafrecht 2009, 199.

67. § 33 – gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung

Sachverhalt

Der Alleingesellschafter und Geschäftsführer GF der X-GmbH tätig neben seinen offiziellen Geschäften laufend Schwarzumsätze, die er nicht in sein Rechenwerk aufnimmt sondern privat vereinnahmt. Die Schwarzumsätze betragen rund 20 % der offiziellen Umsätze. Folglich kommt es Jahr für Jahr zu massiven Steuerverkürzungen. Im Zuge einer gem § 99 Abs 2 durchgeführten Außenprüfung werden die noch nicht der Bemessungsverjährung unterliegenden Steuern nacherhoben. Letztendlich kommt es zu einer Nachforderung an Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer und Kapitalertragsteuer von insgesamt EUR 750.000,00. Finanzstrafrechtliche Konsequenzen?

Lösungsvorschlag

Durch die Nichterklärung der Schwarzumsätze kommt es zu einer Verkürzung von Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer (§ 33). Die private Vereinnahmung der schwarz bezahlten Beträge stellt eine verdeckte Gewinnausschüttung dar, weshalb Kapitalertragsteuer abgeführt hätte werden müssen. Die Nichtabfuhr der KESt ist ebenfalls als Abgabenhinterziehung iSd § 33 zu qualifizieren.

Weiters ist von einer gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung iSd § 38 auszugehen. Gewerbsmäßig ist die Begehung dann, wenn es dem Täter darauf ankommt, sich durch die wiederholte Begehung fortlaufende Einnahmen zu verschaffen. Da über mehrere Jahre hinweg je Veranlagungsjahr Steuern verkürzt worden sind, liegen die Voraussetzungen für die Annahme einer gewerbsmäßigen Begehung jedenfalls vor. Da sich GF die Vorteile aus den Schwarzumsätzen im Wege einer verdeckten Gewinnausschüttung zukommen lassen hat, ist auch das Tatbestandsmerkmal „sich selbst durch die Tatbegehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen“ erfüllt.

Da der Verkürzungsbetrag über EUR 500.000,00 liegt kann GF neben der Geldstrafe (bis zum 3fachen des Verkürzungsbetrages) mit Freiheitsstrafe von bis zu 5 Jahren bestraft werden.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 902 ff; *Achatz/Brandl* in Kofler/Kanduth-Kristen, Kommentar zur Steuerreform 2005, FinStrG, Rz 471 ff.

68. § 33 – Umfang der Offenlegungspflicht – vertretbare Rechtsauffassung

Sachverhalt

Der Geschäftsführer einer GmbH XX hält an dieser Gesellschaft eine unwesentliche Beteiligung (25%). Die Versteuerung seiner Bezüge erfolgt als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. XX verfügt über ein Abtretungsangebot seiner Gattin über weitere 25% Geschäftsanteile, das er nicht offen legt. Das Angebot ist unbefristet und führt nach der VwGH-Rsp zur Zurechnung des wirtschaftlichen Eigentums beim Anbotsberechtigten. Finanzstrafrechtliche Risiken?

Lösungsvorschlag

§ 33 bzw § 34 kann nur verwirklicht werden, wenn eine Offenlegungspflicht verletzt ist. Maßstab für den Umfang der Offenlegungspflicht ist die vom Abgabepflichtigen zugrunde gelegte objektiv vertretbare Rechtsauffassung: nur Umstände, die bei Zugrundelegung dieser vertretbaren Rechtsauffassung abgabenrechtlich maßgeblich sind, sind offen zu legen (*Stoll*, BAO, 1358). Anders *Achatz*, Umfang und Grenzen der Offenlegung im Abgabenverfahren in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG, 35 ff, der das Subsumtionsrisiko schon dann nicht mehr dem Abgabepflichtigen aufbürdet, wenn dieser nach seinen subjektiven Fähigkeiten die objektive Unvertretbarkeit seiner Rechtsauffassung nicht erkennen konnte und für ihn auch subjektiv keine Zweifel an der Vertretbarkeit bestanden haben. Allerdings ist der Abgabepflichtige nach *Achatz*, aaO, 34 verpflichtet, auf eine von der Rechtsprechung abweichende Auffassung hinzuweisen (idS auch BGH 10.11.1999, 5 StR 221/99, wistra 2000, 137). Bei subjektiven Zweifeln an der Vertretbarkeit der Rechtsauffassung ist der Abgabepflichtige verhalten den Sachverhalt insgesamt offen zu legen (vgl *Achatz*, aaO, 3).

Der VwGH (6.8.1996, 95/17/0109, ÖStZB 1997, 260) geht zwar einerseits davon aus, dass die Grenze der Offenlegungspflicht durch die Grenze der Vertretbarkeit des Interpretationsverständnisses der anzuwendenden Rechtsvorschrift gebildet wird, betont aber andererseits, dass der Abgabepflichtige zwar frei ist, seine Rechtsansicht zu vertreten, nur muss er den Sachverhalt als solchen wahrheitsgemäß offen legen.

Das Abtretungsangebot ist im gegenständlichen Fall offen zu legen (je nach Schuldform § 33 bzw § 34).

Literaturhinweise

Zur abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 776 ff; zur Frage, ob der Abgabenbehörde unaufgefordert Umstände mitzuteilen sind, deren Kenntnis dem Finanzamt eine Anpassung von Vorauszahlungen nach § 45 Abs 4 EStG ermöglichen würde, vgl BMF 14.1.2003, SWK 2003, S 246; siehe weiters BMF 11.6.2003, SWK 2003, 614 zur Anzeige iSv § 120 Abs 2 BAO von GmbH-Anteilsverkäufen; zur Offenlegung bei abweichender Rechtsauffassung vgl *Leitner*, VwGH: Zur Entschuldbarkeit des Verbotsirrtums im Abgabenstrafrecht, *ecolex* 2002, 916 und *Leitner/Käferböck*, Aktuelle abgabenrechtliche Judikatur der Höchstgerichte zum KommStG, *ecolex* 2002, 763; unzutreffend *Wagner/Hammerl*, Die „vertretbare Rechtsauffassung“ im Finanzstrafrecht, *RdW* 2003, 170.

69. § 33 – Verweigerung der Empfängerbenennung – Nachweispflichten

Sachverhalt

Der Bauunternehmer NN bezahlt Provisionen für in- und ausländische Geschäftsabschlüsse an Angestellte von privaten Auftraggebern. Aus geschäftlichen Rücksichtnahmen können die Empfänger dieser Beträge nicht genannt werden. In der Bilanz seines Unternehmens werden diese Provisionszahlungen als Betriebsausgaben in Abzug gebracht und auf dieser Grundlage die Steuererklärungen erstellt. Bei einer Betriebsprüfung verlangt die Behörde gem § 162 BAO die Empfängerbenennung.

- NN verweigert die Empfängerbenennung: gem § 162 Abs 2 BAO wird der Betriebsausgabenabzug aberkannt. Im Anschluss an die Betriebsprüfung wird ein Finanzstrafverfahren eingeleitet.
- NN nennt fingierte Empfänger: Es kommt zu keiner Aberkennung der Betriebsausgaben. Finanzstrafrechtliche Relevanz?
- Macht es einen Unterschied, wenn anstatt Provisionszahlungen an Angestellte von Privatunternehmen im Zusammenhang mit der Auftragsvergabe Schmiergeldzahlungen geleistet werden?
- Beitragstäterschaft zu den Abgabenverkürzungen der Provisionsempfänger?

Lösungsvorschlag

Der Abgabepflichtige ist im Veranlagungsverfahren nicht verpflichtet, von sich aus eine Empfängerbenennung vorzunehmen (VwGH 3.6.1987, 86/13/0001). Daraus folgt, dass dem Abgabepflichtigen im Zeitpunkt der Erklärungserstellung keine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (siehe § 33 Abs 1) vorgeworfen werden kann. Durch den Ansatz von tatsächlich bezahlten Provisionen wird objektiv keine Abgabenverkürzung bewirkt, da die Einkünfte richtig ermittelt wurden (Voraussetzung ist freilich, dass tatsächlich eine betrieblich veranlasste Provisionszahlung vorliegt).

- a) Die Nichtabzugsfähigkeit wegen fehlender Empfängerbenennung ist Ausfluss einer Gefährdungshaftung. Eine Gefährdungshaftung ist durch § 33 nicht geschützt. Wegen Nichtbenennung dürfen nichtabzugsfähige Beträge nicht in die Strafbemessung einfließen.
- b) Die abgabenrechtliche Wahrheitspflicht wird zwar verletzt wenn ein falscher Empfänger genannt wird. Jedoch kommt es auch hier darauf an, ob tatsächlich betrieblich veranlasste Provisionszahlungen vorliegen. In Betracht käme allenfalls eine Beitragstäterschaft zur Steuerhinterziehung des Empfängers.
- c) Siehe § 20 Abs 1 Z 5 EStG - Abzugsverbot von Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist.

Rz 4840 ff EStR 2000: Die Gewährung oder Annahme von Geld- oder Sachzuwendungen muss an sich Tatbestandsmerkmal der Strafnorm sein. Der Straftatbestand der Untreue gem § 153 StGB scheint nicht auf der taxativen Liste der EStR 2000 auf.

Es ist jedoch zu beachten, dass mit Wirksamkeit vom 1.1.2008 sich eine Strafbarkeit gem §§ 168c ff StGB durch bloßes Gewähren oder Annahme eines Vermögensvorteils im wirtschaftlichen Verkehr ergibt.

- d) Die vorherige Zusage an den Empfänger, diesen nicht zu nennen, kann einen psychischen Tatbeitrag zu dessen Hinterziehung darstellen.

Literaturhinweise

Achatz, Nachweispflichten in materiellen Steuergesetzen in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 493; *Dannecker*, Betriebsausgabenabzug und Empfängerbenennung im österreichischen und deutschen Finanzstrafrecht in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-20002, 470; *Beiser*, Empfängerbenennung nach § 162 BAO in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-20002 445; *Dannecker/Leitner*, Schmiergelder (2002); *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 959 ff.

70. § 33 – Verweigerung der Empfängerbenennung – freie Beweiswürdigung

Sachverhalt

Der Unternehmer NN betreibt ein Laboratorium, in dem neue Arzneimittel zur Erfüllung der Zulassungskriterien getestet werden. Die Auftraggeber sind ausländische Pharmafirmen; an die für die Auftragsvergabe zuständigen Mitarbeiter müssen „Provisionen“ bezahlt werden. Diese Vorgangsweise ist branchenüblich. Im Zug der Betriebsprüfung ergeht an NN ein Empfängerbenennungsauftrag gem § 162 BAO, den dieser aus geschäftlichen Interessen nicht erfüllen kann. Die Abgabenbehörde versagt daraufhin die Anerkennung dieser Betriebsausgaben, ein Finanzstrafverfahren wegen vorsätzlicher Abgabenhinterziehung wird eingeleitet. NN kann nachweisen, dass nach dem Einstellen der Provisionszahlungen der Auftragsstand wesentlich zurückgegangen ist.

Lösungsvorschlag

Die Nichterfüllung der Formalverpflichtung nach § 162 BAO und die dort angeordnete Rechtsfolge der Nichtanerkennung der beantragten Absetzungen entbindet die Finanzstrafbehörde nicht davon, im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu beurteilen, ob tatsächlich Provisionszahlungen geleistet wurden und somit Betriebsausgaben vorliegen. Eine Bestrafung kommt nur dann in Betracht, wenn die Finanzstrafbehörde/das Gericht davon überzeugt ist, dass tatsächlich keine Provisionszahlungen geleistet wurden.

Kommt die Finanzstrafbehörde zum Ergebnis, dass die aufgrund § 162 BAO versagten Ausgaben tatsächlich nicht betrieblich veranlasst waren, kann es zu einer Strafbarkeit kommen. Der Nachweis, dass nach dem Einstellen der Provisionszahlungen der Auftragsstand wesentlich zurückgegangen ist, könnte als Indiz für die betriebliche Veranlassung und somit für die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe gewertet werden.

71. § 33 – Verweigerung der Empfängerbenennung – Schmiergelder

Sachverhalt

Gegen den Steuerberater X der das Unternehmen Y vertritt, wird der strafrechtliche Vorwurf erhoben, er habe vorsätzlich zur Abgabenverkürzung des Geschäftsführers Z beigetragen, indem er Bestechungsgelder (Untreuezahlungen) an Einkäufer von Geschäftspartnern als Betriebsausgaben bei der Gewinnermittlung in Abzug gebracht habe. Im Abgabenverfahren wurde die Nichtabzugsfähigkeit der Beträge auf § 162 BAO gestützt. Im Strafverfahren wird die Steuerverkürzung auf § 20 Abs 1 Z 5 EStG gestützt. Der Steuerberater X verweist zu seiner Verteidigung auf die Rz 4840 ff EStR 2000, wonach derartige Untreuezahlungen nicht unter den Anwendungsbereich des § 20 Abs 1 Z 5 EStG zu subsumieren sind.

Lösungsvorschlag

Liegen betriebsbedingte Aufwendungen vor, so zieht die bloße Nichtnennung der Empfänger keine Abgabenhinterziehung nach sich. Es besteht erhebliche Rechtsunsicherheit über den Anwendungsbereich des § 20 Abs 1 Z 5 EStG; möglicherweise irrt der Steuerberater über diese Frage des Steuerrechts und es ist die Frage zu klären, ob ein verschuldeter oder unverschuldeter Irrtum iSd § 9 vorliegt. Im Hinblick auf die EStR 2000 des BMF, die die Frage iSd Rechtsauffassung des Steuerberaters beantwortet, ist wohl nur - wenn überhaupt - von einem unverschuldeten Irrtum auszugehen, der auch einen Fahrlässigkeitsvorwurf ausschließt.

Achtung: Mit Inkrafttreten des StRÄG 2008 (BGBl I 2007/109) zum 1.1.2008 wurden die Straftatbestände der Geschenkannahme durch Bedienstete oder Beauftragte (§ 168c StGB) und der Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten (§ 168d StGB) neu geschaffen. Dies bedeutet, dass ab 1.1.2008 für derartige „Provisionszahlungen“ an private Unternehmer im geschäftlichen Verkehr bereits die bloße pflichtwidrige Annahme bzw. Gewährung eines Vermögensvorteils strafbar ist. Nach Rz 4843 EStR 2000 sind nach §§ 168c ff StGB strafbare Zuwendungen vom Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 5 EStG umfasst.

Gem § 168e StGB ist die pflichtwidrige Annahme eines Geschenkes durch Bedienstete oder Beauftragte bis zu einem Wert von EUR 3.000,00 sowie die Bestechung eines Bediensteten oder Beauftragten nur auf Verlangen des Verletzten oder einer anderen begünstigten Person zu verfolgen (Privatanklagedelikt).

Die Annahme eines Geschenkes durch Bedienstete oder Beauftragte bei einem Wert von mehr als EUR 3.000,00 ist hingegen als Officialdelikt zu verfolgen.

Literaturhinweise

Leitner/Dannecker, Schmiergelder (2002); *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 959 ff.

72. § 33 – Ungetreuer Angestellter

Sachverhalt

Der Vertriebsleiter V des Unternehmens U tätig ohne Wissen des Geschäftsführers G Schwarzumsätze. Die daraus erzielten Erlöse fließen direkt in seine eigene Tasche. Im Zuge einer Außenprüfung werden die Schwarzumsätze beim Unternehmen gewinnerhöhend hinzugerechnet. Die von V zu Unrecht vereinnahmten Schwarzumsätze werden als lohnwerter Vorteil aus dem Dienstverhältnis qualifiziert. Wen treffen welche finanzstrafrechtlichen Konsequenzen (umsatzsteuerliche Aspekte werden ausgeblendet)?

Lösungsvorschlag

Weder G noch U kann ein Finanzvergehen vorgeworfen werden, da es auf Ebene des Unternehmens zu keiner Abgabenverkürzung gekommen ist. Den Erlösverkürzungen stehen Aufwendungen aus dem Dienstverhältnis in gleicher Höhe gegenüber. Die veruntreuten Gelder unterliegen nicht dem Lohnsteuerabzug, da Vorteile, die sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers verschafft, ebenso wie Lohnzahlungen von Dritter Seite nicht dem Lohnsteuerabzug unterliegen, sondern sind im Veranlagungsweg zu erfassen (VwGH 25.2.1997, 98/14/0112).

Da V seinen Erklärungspflichten nicht ordnungsgemäß nachkommt und eine Einkommensteuerverkürzung bewirkt, macht er sich der Abgabenhinterziehung gem § 33 schuldig.

73. § 33 – Formal- und Nachweispflichten im Steuerrecht und Steuerstrafrecht

Sachverhalt

Ein österreichischer Autohändler liefert Fahrzeuge nach Deutschland (steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen gem Art 7 UStG-BMR). Die Fahrzeuge werden von den deutschen Händlern abgeholt. Der österreichische Autohändler unterlässt es, den Tag der Abholung und den Namen und die Anschrift des Beauftragten des Abnehmers aufzuzeichnen, weil er die entsprechende Verpflichtung nicht kennt. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wird festgestellt, dass der erforderliche Buchnachweis bei innergemeinschaftlichen Lieferungen (BGBl 1996/401) nicht erbracht wurde. Die Lieferungen werden der MwSt unterzogen. Finanzstrafrechtliche Relevanz?

Lösungsvorschlag

Derartige abgabenrechtliche formelle Nachweispflichten sind zwar regelmäßig Teil des materiellen Steuerstatbestandes (nicht jedoch der Buchnachweis, vgl VfGH 12.12.2003 B 916/02), können aber dennoch nicht in den Tatbestand des § 33 einfließen, weil die Übernahme dieser besonderen Beweislastvorschriften in einen unauflösbaren Widerspruch zu den garantierten strafrechtlichen Beweisgrundsätzen treten würden. Im Strafverfahren wird daher zu klären sein, ob die materiellen Voraussetzungen einer innergemeinschaftlichen Lieferung vorliegen.

Literaturhinweise

Achatz, Nachweispflichten in materiellen Steuergesetzen, *Wolfgang/Stüwe*, Formal- und Nachweispflichten im Zollrecht, *Dannecker*, Formal- und Nachweispflichten im Steuerrecht und Steuerstrafrecht, alle in: *Leitner*, Finanzstrafrecht 1996-2002; *Keseböhrmer*, Nachweispflichten in Steuergesetzen aus steuerrechtlicher und steuerstrafrechtlicher Sicht, *wistra* 1996, 334; *Kotschnigg*, Der VfGH zum Buchnachweis, *SWK* 2004 S 79; *Pichler*, VfGH zum Buchnachweis, *ecolex* 2004, 303; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 967 ff, EUGH 27. 9. 2007, Rs C-146/05, Collée, wonach die Befreiung einer tatsächlich ausgeführten innergemeinschaftlichen Lieferung von der Mehrwertsteuer nicht allein mit der Begründung versagt werden darf, dass der Nachweis einer solchen Lieferung nicht rechtzeitig erbracht worden ist; EUGH 27. 9. 2007, Rs C-409/04, *Teleos* zur Frage ob dem Lieferer einer ig Lieferung die Befreiung versagt werden kann, wenn sich der vom Erwerber erstellte Nachweis für die Verbringung über die Grenze nachträglich als falsch erweist, ohne dass der Lieferer die Unrichtigkeit kannte oder kennen musste.

74. § 34 – Formal- und Nachweispflichten im Steuerrecht und Steuerstrafrecht – Konzernrechnung

Sachverhalt

Konzernmuttergesellschaft (KG-Konzern) stellt Tochtergesellschaft Leistungen in Rechnung. Die Leistungen wurden in der ausgewiesenen Höhe nicht dokumentiert. Umsatzsteuer wurde bei der Konzernmuttergesellschaft in voller Höhe entrichtet, der Vorsteuerabzug wurde korrespondierend bei der Tochtergesellschaft geltend gemacht. Bei der Außenprüfung werden die Konzernleistungen nur reduziert (mangels Dokumentation) anerkannt und der Vorsteuerabzug teilweise bei der Tochtergesellschaft versagt. Ertragsteuerlich ergibt sich keine Verschiebung von Steuersubstrat (KG-Konzern).

Hinsichtlich der nicht anerkannten Vorsteuerbeträge wird gegen den Geschäftsführer der Tochtergesellschaft der Vorwurf einer fahrlässigen Abgabenverkürzung erhoben.

Lösungsvorschlag

Fraglich ist, ob bereits der objektive Tatbestand der Abgabenverkürzung erfüllt ist. Der Abzug der Vorsteuer wurde nur deswegen versagt, weil die Leistungen nicht entsprechend der Angehörigenjudikatur dokumentiert wurden. Somit ist im Finanzstrafverfahren zu prüfen, ob dieses aufgrund der abgabenrechtlichen Beweislastverteilung zustande gekommene Besteuerungsergebnis ausreicht, um die Verkürzung nach finanzstrafrechtlichen Grundsätzen nachzuweisen (vgl *Leitner*, *ecolex* 2003, 157).

Jedenfalls ist der Belastungsausgleich (Abfuhr der Umsatzsteuer bei der Konzernmutter und korrespondierender Vorsteuerabzug bei der Tochter) als Indiz gegen das Vorliegen der subjektiven Tatseite zu qualifizieren (vgl VwGH 20.4.2006, 2004/15/0113).

75. § 33 – Verlustvortrag

Sachverhalt

In der Abgabenerklärung der Z-GmbH werden die Einkünfte 2008 zu niedrig erklärt. Auch bei Deklaration in richtiger Höhe wäre es zu keiner Steuerfestsetzung gekommen, weil Verlustvorträge in ausreichender Höhe vorhanden waren. Strafbarkeit wegen Abgabenhinterziehung?

Lösungsvorschlag

Im Jahr 2008 wird keine Abgabenverkürzung bewirkt, Strafbarkeit wegen Abgabenhinterziehung scheidet insoweit aus. Das österreichische Finanzstrafgesetz kennt kein Kompensationsverbot (anders § 370 Abs 4 dAO in Deutschland).

Eine Abgabenhinterziehung kommt jedoch in den Folgejahren in Betracht, da 2008 der Verlustvortrag nicht verbraucht wurde. Mangels Ausführungsnähe liegt jedoch in der Abgabe der Erklärung 2008 noch keine Versuchshandlung hinsichtlich einer späteren Verkürzung vor.

76. § 33 – EUR/ATS-Veranlagung

Sachverhalt

A erstellt seine Einkommensteuererklärung in ATS und übermittelt diese dem Finanzamt, das jedoch irrtümlich eine Veranlagung in EUR durchführt. Die Veranlagung ergibt ein Guthaben in Höhe von EUR 7.000,00 (richtig ATS 7.000,00).

Lösungsvorschlag

Mangels Verletzung einer Offenlegungspflicht durch A kann diesem eine Steuerverkürzung nicht vorgeworfen werden. A ist überdies nicht verpflichtet, die Behörde auf den unterlaufenen Fehler aufmerksam zu machen, auch wenn dieser zu einem offenkundigen Vorteil des A führt.

Strafrechtlicher Hinweis: Keine Strafbarkeit gem § 134 StGB (Unterschlagung), und zwar unabhängig davon, ob A einen Rückzahlungsantrag (§ 239 BAO) stellt, eine Verrechnungsweisung (§ 214 Abs 4 BAO) vornimmt oder ob die Abgabengutschrift von Amts wegen mit Abgabenschulden verrechnet wird (§ 213 BAO). Betrugsstrafbarkeit könnte jedoch in dem Fall gegeben sein (bei Zutreffen der subjektiven Tatseite), wenn das Abgabenguthaben aufgrund von Fehlern der Behörde ohne bescheidmäßige Grundlage entsteht und der Steuerpflichtige in der Folge über das Abgabenguthaben verfügt.

Literaturhinweise

Leitner/Eckhard, Irrtum des FA zugunsten des Abgabepflichtigen, RdW 1994/3; *Birklbauer*, ist die Verwendung irrtümlich erlangter Abgabengutschriften strafbar?, JSt 2004, 145; aA *Fellner*, Gelegenheit macht Diebe. Auswirkungen der Umstrukturierung der Bundesverwaltung, SWK 2004, 749.

77. § 33 – Meldepflichtverletzung gem § 109a EStG

Sachverhalt

Der Einzelunternehmer U beschäftigt auch zwei der Versicherungspflicht unterliegende freie Dienstnehmer, deren Bezüge gem § 109a EStG an das für U zuständige Finanzamt zu melden sind (Formular E 18). U nimmt vorsätzlich keine Meldung vor.

Lösungsvorschlag

Wer ohne den Tatbestand eines anderen Finanzvergehens zu erfüllen, eine der gesetzlich normierten zwingenden Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten vorsätzlich verletzt, macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit a schuldig. Die genannten Pflichten müssen in generellen Normen enthalten sein, wenn deren Übertretung strafbar sein soll (*Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG³, K 51/4). Strafbar ist daher nicht nur die Verletzung von in Materien- bzw Verfahrensgesetzen enthaltenen Bestimmungen betreffend Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten, sondern auch die Übertretung hiezu ergangener Verordnungen (hier VO BGBl II 2001/417 betreffend Meldeverpflichtung gem § 109a EStG).

Literaturhinweise

Zu den Finanzordnungswidrigkeiten vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 1443 ff und die dort angeführte Literatur.

78. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – diverse Tathandlungen

Sachverhalt

- a) Unternehmer A gibt trotz erheblicher Umsätze über Monate hinweg keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab.
- b) Unternehmer B kürzt regelmäßig die von seinem Steuerberater korrekt errechneten Umsatzsteuervorauszahlungen und bringt lediglich diesen Betrag zur Einzahlung.
- c) Unternehmer C gibt wiederholt dem Finanzamt die von seinem Buchhalter laufend richtig errechneten Umsatzsteuervoranmeldungen um Monate verspätet bekannt und führt keine Umsatzsteuervorauszahlungen ab.
- d) Unternehmer D macht üblicherweise 1/3 seiner Umsätze schwarz. Diese scheinen dann auch nicht in den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen auf.
- e) Unternehmer E macht auf Grund von Privataufwendungen zu Unrecht Vorsteuern geltend, wodurch er entweder seine reale USt-Zahllast vermindert oder zu Unrecht eine USt-Gutschrift bewirkt.

Lösungsvorschlag

Alle Unternehmer erfüllen den Tatbestand des § 33 Abs 2 lit a, dessen Tathandlung in der (teilweisen) Nichtentrichtung einer Vorauszahlung oder in der Geltendmachung einer ungerechtfertigten Gutschrift besteht. Der Tatbestand ist nur verwirklicht, soweit die Voranmeldungsverpflichtung gem § 21 Abs 1 UStG verletzt wurde.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 1024 ff; *Plückhahn*, Finanzvergehen bei der Umsatzsteuer, SWK 1986, A V 23; *ders*, Umsatzsteuervorauszahlung und Jahresumsatzsteuer als Tatobjekte von Finanzvergehen in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 299.

79. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – innergemeinschaftlicher Erwerb

Sachverhalt

Der Bezieher einer innergemeinschaftlichen Lieferung hat eine entsprechende Versteuerung des ig-Erwerbes nicht vorgenommen

Lösungsvorschlag

Eine Steuerverkürzung kommt in der Regel nicht in Betracht, da der Steuerschuld gem Art 19 Abs 1 Z 1 UStG (BMR) der Vorsteuerabzug gem Art 12 Abs 1 Z 1 UStG (BMR) gegenübersteht und damit eine Verkürzung nicht eingetreten ist; anderes könnte nur gelten, wenn U ausnahmsweise im Hinblick auf diese innergemeinschaftliche Lieferung nicht vorsteuerabzugsberechtigt wäre.

Der objektive Tatbestand der Steuerhinterziehung wird mangels Verkürzung nicht verwirklicht. Eine Steuerhinterziehung würde nur vorliegen, wenn für ein- und dasselbe Steuersubjekt und in ein- und derselben Steuerperiode und im Hinblick auf dieselbe Steuerart insgesamt eine Verkürzung entstehen würde. In diesen Grenzen ist eine Kompensation vorzunehmen. Demnach ist eine Verkürzung nicht eingetreten.

Literaturhinweise

Leitner, Die Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages im Finanzstrafrecht in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 2006, 211 ff.

80. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – „reverse charge Umsätze“

Sachverhalt

Der vorsteuerabzugsberechtigte Unternehmer U hat in der Vergangenheit die vom Subunternehmer SU an ihn erbrachten Bauleistungen gem § 19 Abs 1a UStG nicht als „reverse charge“ Umsätze berücksichtigt und die Umsatzsteuer nicht einbehalten und selbst erklärt und abgeführt, sondern hat die USt an den leistenden Subunternehmer bezahlt. Der Unternehmer U hat den Vorsteuerabzug gem § 12 Abs 1 Z 3 UStG vorgenommen.

Lösungsvorschlag

Bei rechtmäßiger Abwicklung hätte SU seine Bauleistung ohne USt an U verrechnen müssen und U hätte die USt iHv 20 abzüglich der Vorsteuer iHv 20 – somit Null – an das Finanzamt abzuführen gehabt.

Dem entgegen hat SU Mehrwertsteuer in Rechnung gestellt und an das Finanzamt abgeführt und U hat einen Vorsteuerabzug von 20 geltend gemacht, den er nicht hätte in Abzug bringen dürfen, da eine rechtswidrige Rechnung vorliegt (vgl UStR Rz 2602e, wonach der leistende Unternehmer den in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag gemäß § 11 Abs 12 UStG schuldet, der Leistungsempfänger diesen in der Rechnung ausgewiesenen Steuerbetrag nicht als Vorsteuer abziehen kann; vgl allerdings widersprüchlich UStR Rz 1825 zum Vorsteuerabzug bei nach § 11 Abs 12 UStG geschuldeter USt, wonach aus Gründen der Rechtssicherheit eine gem § 11 Abs 12 UStG geschuldete Steuer vom Leistungsempfänger als Vorsteuer abgezogen werden darf).

Folglich ist zwar steuersubjektübergreifend betrachtet keine Steuerverkürzung eingetreten, allerdings ist auf das einzelne Steuersubjekt bezogen auf Ebene des U eine Verkürzung in Höhe des ungerechtfertigten Vorsteuerabzuges eingetreten. Eine subjektübergreifende Verkürzungsermittlung scheidet nach hA aus.

Die Tatsache, dass steuersubjektübergreifend keine Verkürzung eingetreten ist, stellt nach der Judikatur des VwGH (VwGH 29.4.2006, 2004/15/0113 uHa VwGH 19.2.2002, 2000/14/0167) ein wesentliches Indiz gegen das Vorliegen von Hinterziehungsvorsatz dar. Der Ausschluss des Hinterziehungsvorsatzes ergibt sich in diesen Fällen wohl auch durch die unzutreffende rechtliche Qualifikation (Rechtsirrtum, der gem § 9 Zurechnung von Vorsatz ausschließt).

Erfolgt auf Ebene des Unternehmers U keine ausdrückliche Versteuerung eines „reverse charge“ Umsatzes (USt-Abfuhr abzüglich Vorsteuerabzug in gleicher Höhe), ist darin keine Verkürzung, sondern lediglich eine Ordnungswidrigkeit zu erblicken.

Literaturhinweise

Leitner, Die Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages im Finanzstrafrecht in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 2006, 211 ff.

81. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – Steuerperiodenbezogene und steuerabschnittsbezogene Ermittlung, Berücksichtigung von Kumulativeffekten (Rechnungsrückdatierung)

Sachverhalt

Unternehmer U erbringt im Jänner 2010 eine Lieferung an seinen Kunden K. Entsprechend dem Wunsch des Kunden wird eine Rechnung mit Lieferdatum bereits im Dezember 2009 ausgestellt. Dementsprechend wird die Umsatzsteuer bereits im Rahmen der UVZ 12/09 entrichtet und der Vorsteuerabzug beim Kunden bereits in dieser Periode in Anspruch genommen. USt wird vorgezogen abgeführt, Vorsteuerabzug vorgezogen geltend gemacht.

Lösungsvorschlag

– Umsatzsteuerliche Würdigung:

U hat im Dezember 2009 noch keine Lieferung geleistet, für die er umsatzsteuerpflichtig werden könnte. Er hat aber eine Rechnung für eine nicht erbrachte Leistung im Jahr 2009 ausgestellt und schuldet die Umsatzsteuer Kraft Rechnungslegung gem § 11 Abs 14 UStG. Eine Berichtigung einer derartigen Steuerschuld nach § 11 Abs 14 UStG ist nur ex nunc möglich. Die Umsatzsteuerschuld für die im Jänner 2010 ausgeführte Lieferung entsteht aufgrund tatsächlicher Lieferung gem § 19 Abs 2 UStG. Während die geschuldete USt gem § 11 Abs 14 UStG entrichtet wurde, wurde die USt für die geleistete Lieferung weder abgerechnet, noch entrichtet.

K steht kein Vorsteuerabzug im Dezember 2009 zu, da der ausgestellten Rechnung keine Leistung in diesem Zeitraum zugrunde liegt. Steuern, die gem § 11 Abs 14 UStG geschuldet werden, dürfen vom Empfänger der Rechnung nicht als Vorsteuer abgezogen werden. K hätte einen Vorsteuerabzug für die im Jänner 2010 erfolgte Lieferung erst nach Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung vornehmen dürfen. K hat dabei durch Abzug des Vorsteuerabzuges in 12/2009 eine Abgabenverkürzung bewirkt.

– Finanzstrafrechtliche Würdigung:

U hat im Rahmen seiner UVA 12/2009 keine Verkürzung bewirkt. Die Entrichtung der nach § 11 Abs 14 UStG geschuldeten USt unter falschem Titel ist nicht schädlich. Hinsichtlich der Nichtabfuhr der für diese Lieferung im Jänner 2010 per 15.4.10 fälligen Umsatzsteuer (Entstehen der Steuerschuld mit Ablauf des der Leistungserbringung nächstfolgenden Monats bei Rechnungsausstellung nach Ablauf des Kalendermonats, in dem die Lieferung oder Leistung erbracht worden ist; vgl § 19 Abs 2 Z 1 lit a

UStG) ist der objektive Verkürzungstatbestand erfüllt. Eine Berichtigung einer Rechnung, die eine Umsatzsteuerschuld nach § 11 Abs 14 UStG auslöst, ist rückwirkend nicht möglich. Eine Verkürzung in Höhe des nicht abgeführten USt-Betrages ist mit Ablauf des 15.4.2010 vollendet. Weiters hat sich U bei Zutreffen der entsprechenden subjektiven Voraussetzungen am unrechtmäßigen Vorsteuerabzug des K aus einer Rechnung gem § 11 Abs 14 UStG beteiligt. Der maßgebliche Verkürzungsbetrag für U beträgt daher:

Umsatzsteuer auf Lieferung	20
Vorsteuerabzug Kunde	20
Gesamtverkürzungsbetrag	40

K hat bei Vorliegen des entsprechenden Verkürzungsvorsatzes eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a in Höhe von 20 (ungerechtfertigter Vorsteuerabzug 12/2009) bewirkt.

Kann diese Lösung des Falles überzeugen, vor dem Hintergrund, dass für den Fiskus keinerlei Schaden eingetreten ist? Letztlich wurden steuerliche Ordnungsvorschriften verletzt, es liegt somit Verwaltungsungehorsam vor, der bei einer Strafraumenbildung in Höhe der vollen Absolutbeträge im Sinn der formalen Differenzrechnung zu einer Unverhältnismäßigkeit führt.

Bei Ermittlung der Verkürzung auf dem Boden der formalen Differenzrechnung können die oben dargestellten Verkürzungen nicht in Abrede gestellt werden: Eine steuersubjektübergreifende saldierte Betrachtungsweise ist nach stRsp ausgeschlossen. Anknüpfend an die bereits von der Rechtsprechung akzeptierte kumulative Betrachtung bei Abzugsteuern könnte daran gedacht werden, auch bei indirekten Steuern und in Fällen von systemimmanenter Eliminierung der Belastungswirkung in der Unternehmerkette eine kumulierte Verkürzungsermittlung zuzulassen. Bei dieser Betrachtung verbliebe Strafbarkeit dessen, was letztlich strafwürdig ist: Strafbarkeit des Verwaltungsungehorsams als bloße Ordnungswidrigkeit (§ 51 Abs 1 lit a).

Die Rechtsprechung löst derartige Fälle erst auf Ebene der subjektiven Tatseite, aber mit einem ähnlichen Ergebnis: Führt die Gesamtschau beider Vorgänge – gemeint ist damit die Umsatzsteuerpflicht und die korrespondierende Vorsteuerabzugsmöglichkeit – dazu, dass dem Steuergläubiger insgesamt kein Nachteil (auch kein Zinsnachteil) erwachsen ist, stellt dieser Umstand ein Indiz gegen das Vorliegen eines Verkürzungsvorsatzes dar (VwGH 29.4.2006, 2004/15/0113 uHa VwGH 19.2.2002, 2000/14/0167). Diese Überlegungen stellte der VwGH bei einem Fall an, bei dem für Leistungsverrechnungen USt abgeführt wurde und Vorsteuer korrespondierend abgezogen wurde, obwohl Rechnungen fehlten. Bei formaler Betrachtung müsste man die USt-Pflicht aufgrund der erbrachten Leistung bejahen, Vorsteuerabzugsberechtigung in Folge Nichtvorliegens der Rechnung in Abrede stellen, somit insgesamt eine Verkürzung und auch den entsprechenden Tatvorsatz bejahen. Der Gerichtshof stellt aber offenbar auf subjektiver Ebene auf den wirtschaftlichen Gesamteffekt ab. Auch diese Lösung führt – zwar erst auf subjektiver Ebene, aber doch – zum zutreffenden Ergebnis, sodass bloßer Verwaltungsungehorsam ohne tatsächliche Abgabenverkürzung nicht unverhältnismäßig pönalisiert wird.

In der Praxis der Abgaben- und Finanzstrafbehörden werden derartige Fälle regelmäßig sachgerecht behandelt: In der Regel wird pragmatisch im Hinblick auf das geringe Verschulden und die unbedeutenden Folgen von einer Anzeige nach § 82 Abs 2 abgesehen. Auch eine Ahndung als Ordnungswidrigkeiten erfolgt vielfach nicht.

Literaturhinweise

Leitner, Die Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages im Finanzstrafrecht in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 2006, 211 ff.

82. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – Deliktvollendung

Sachverhalt

- Unternehmer A gibt die Umsatzsteuervoranmeldung für 1/2009 mit einer Zahllast von EUR 80.000,00 erst am 1.6.2009 ab und entrichtet die Zahllast nicht.
- Unternehmer B bringt am 24.3.2009 die Umsatzsteuervoranmeldung für 2/2009 ein, in welcher er eine Gutschrift iHv EUR 250.000,00 beansprucht. Die Gutschrifts-UVA wird vom Finanzamt nicht verbucht. Im Zuge einer nachfolgenden abgabenbehördlichen Prüfung wird vielmehr festgestellt, dass die Gutschrift zu Unrecht auf Grund einer Scheinrechnung geltend gemacht wurde.

Wann ist das Delikt der Abgabenhinterziehung jeweils vollendet?

Lösungsvorschlag

- a) Bei einer Zahllast gem § 33 Abs 3 lit b im Zeitpunkt der Fälligkeit der Vorauszahlung, somit am 15.3.2009.
- b) Bei Gutschrift gem § 33 Abs 3 lit d in dem Zeitpunkt, in dem die Gutschrift zu Unrecht oder zu hoch geltend gemacht wurde (unerheblich ist, ob die Gutschrift am Abgabekonto verbucht wurde, kein Versuch möglich).

Beachte: Anders als in § 49 Abs 1 lit a (bloße Nichtentrichtung von Selbstbemessungsabgaben – Finanzordnungswidrigkeit), ist im Hinblick auf die Deliktvollendung gem § 33 Abs 2 lit a keine 5-tägige Respirofrist vorgesehen (krit *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 1048: Verstoß gegen das strafrechtliche Übermaßverbot?).

Literaturhinweise

Plückhahn, Bemerkungen zu den objektiven Tatbestandsmerkmalen der Abgabenhinterziehung, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 319.

83. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – Umfang des Hinterziehungsvorsatzes

Sachverhalt

Schlosser B macht in unregelmäßigen Abständen (immer, wenn er zwischendurch Bargeld braucht) eine Aufsperrung schwarz. Er führt darüber keine Aufzeichnungen und verliert bald den Überblick, wie viel Erlöse er genau schwarz kassiert und somit auch nicht der Umsatzsteuer unterworfen hat. Ist das Tatbestandsmerkmal der Wissentlichkeit (bezogen auf das Bewirken der Verkürzung am Fälligkeitstag) erfüllt, wo doch B bei Einbringung der Umsatzsteuervoranmeldung gar nicht (mehr) weiß, wie viel eigentlich nicht der USt unterworfen wurde?

Lösungsvorschlag

Für die wissentliche Herbeiführung der Abgabenverkürzung nach § 33 Abs 2 lit a lässt die stRsp genügen, dass der Täter um die Abgabenverkürzung dem Grund nach weiß und das genaue Ausmaß erst durch die Abgabenbehörde geschätzt werden muss (VwGH 8.4.1991 89/15/0144; 3.5.2000 98/13/0242).

84. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – nachträglicher Vorsatz

Sachverhalt

Antiquitätenhändler K gibt den Zahlschein mit der von ihm korrekt ermittelten USt-Zahllast rechtzeitig vor Fälligkeit seiner Hausbank zwecks Abbuchung vom Firmenkonto. Er weiß zwar, dass das Konto nicht gedeckt ist, rechnet aber fix mit dem unmittelbar bevorstehenden Eingang längst fälliger Kundengelder. Erst nach dem Fälligkeitstag erfährt er, dass die Bank die Überweisung mangels Deckung nicht durchgeführt hat. Daraufhin beschließt er, die Meldung und Zahlung ans Finanzamt solange hinauszuzögern bis wieder genug Geld vorhanden ist.

Lösungsvorschlag

Von einem Tatvorsatz des K (Wissentlichkeit bezogen auf das Bewirken der Verkürzung am Fälligkeitstag) kann in diesem Fall nicht ausgegangen werden. Der nachträgliche Hinterziehungsvorsatz (*dolus subsequens* im Zeitpunkt der Retournierung des Zahlscheins durch die Bank) schadet nicht.

Literaturhinweise

Toifl, Anforderungen an den Vorsatz bei unterlassener Umsatzsteuervorauszahlung, GeS 2003, 215; vgl dazu auch VwGH 25.11.2002, 98/14/0106, ÖStZB 2003/479 und VwGH 22.10.2002, 2001/14/0025, ÖStZB 2003/292.

85. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – UVZ und Gewerbsmäßigkeit

Sachverhalt

Der steuerlich erfasste Unternehmer A gibt vorsätzlich keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab und entrichtet keinerlei Umsatzsteuervorauszahlungen. Noch bevor er die beabsichtigte richtige USt-Jahreserklärung einbringen konnte, fand im Unternehmen des A eine USt-Nachschaufung statt.

Liegt hinsichtlich der UVZ Gewerbsmäßigkeit iSd § 38 vor?

Lösungsvorschlag

Gewerbsmäßig ist die Begehung dann, wenn es dem Täter darauf ankommt (Absicht ISd § 5 Abs 2 StGB), sich durch die wiederholte Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Zur Annahme der Gewerbsmäßigkeit genügt es, dass der Täter eine einzige Straftat mit dieser spezifischen Absicht begeht.

Der Finanzausschuss geht in seinem Bericht (1505 BlgNR 20. GP) davon aus, dass die nicht auf Dauer angelegte Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer nicht als gewerbsmäßige Begehung zu beurteilen ist, da der dabei erzielte wirtschaftliche Vorteil bloß vorübergehender Natur ist und damit das Tatbestandsmerkmal der fortlaufenden Einnahmen nicht gegeben sei.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 902 ff (906).

86. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – Abgrenzung § 33 Abs 2 lit a zu § 33 Abs 1

Sachverhalt

Der steuerlich erfasste Unternehmer C gibt vorsätzlich keine Umsatzsteuervoranmeldungen ab und entrichtet keinerlei Umsatzsteuervorauszahlungen. Ebenso unterlässt er nachfolgend die Einbringung der USt-Jahreserklärung, weil er sich der Abgabefestsetzung zur Gänze entziehen will. Daraufhin wird die USt nach Fristablauf vom Finanzamt im Schätzungsweg festgesetzt. Welches Tatbild hat C verwirklicht?

Lösungsvorschlag

Versuchte Abgabenhinterziehung gem §§ 13, 33 Abs 1 iVm Abs 3 lit a, da ein registrierter Steuerpflichtiger dieses Delikt nicht durch Unterlassen begehen kann (vgl allerdings OGH 23.7.2009, 13 Os 18/09k, wonach der bloßen Registrierung keine Bedeutung beizumessen ist, sondern nur dann eine Versuchsstrafbarkeit gegeben ist, wenn es tatsächlich zu einer bescheidmäßigen Festsetzung kommt; in allen anderen Fällen liegt bereits mit Verstreichen der Erklärungsfrist eine vollendete Abgabenhinterziehung vor).

Wenn vorsätzlich sowohl die Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen als auch die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung unterlassen wird, ist das UVA-Delikt nach § 33 Abs 2 lit a als mitbestrafte Vortat anzusehen und nur die Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 (im Versuchsstadium) zu ahnden (stRsp; zB VwGH 30.1.2001, 2000/14/0109; 28.6.2000, 97/13/0002; 15.7.1998, 97/13/0106; 26.11.1997, 95/13/0040; ebenso OGH 21.11.1991, 14 Os 127/90; krit *Plückhahn*, Umsatzsteuervorauszahlung und Jahresumsatzsteuer als Tatobjekte von Finanzvergehen, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996-2002, 299, wonach nicht die Jahresumsatzsteuerverkürzung das Hauptdelikt darstelle und das VZ-Delikt verdränge, sondern umgekehrt das VZ-Delikt das Jahresumsatzsteuerdelikt verdränge; erneut SWK 2002, S 538 mit Hinweisen auf die verfassungsrechtliche Problematik der stRsp zu vorliegender Abgrenzungsfrage).

Literaturhinweise

Plückhahn, Jahresumsatzsteuerhinterziehung oder Vorauszahlungshinterziehung? SWK 1994, A 618; *ders*, Zur Konkurrenz zwischen der Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer und der Vorauszahlungen, ÖStZ 1993, 286; *Neuner*, Keine Realkonkurrenz zwischen § 33 Abs 2 lit a und § 33 Abs 1 FinStrG, ÖStZ 1993, 82; *Schweighofer*, Zur Konkurrenz der Abgabenverkürzung nach § 33 Abs 1 und § 33 Abs 2 lit a FinStrG, AnwBl 1991, 781; *Leitner*, Grundsatzjudikatur des OGH zum FinStrG, SWK 2010, S 301.

87. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – Abgrenzung § 33 Abs 2 lit a zu § 49 Abs 1 lit a

Sachverhalt

Auf Grund finanzieller Probleme bezahlt Unternehmer A zwar Lieferanten und Löhne, nicht aber die fälligen Umsatzsteuervorauszahlungen. Er beauftragt aber seine langjährige Buchhalterin die errechneten Umsatzsteuervoranmeldungen pünktlich beim Finanzamt abzugeben. Infolge persönlicher Probleme kommt diese aber der Weisung des Chefs nicht nach. Wie ist dieser Sachverhalt finanzstrafrechtlich zu würdigen?

Lösungsvorschlag

Mangels (nachweisbaren) Vorsatz in Bezug auf die Verpflichtung zur Abgabe von § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen macht sich Unternehmer A keiner Vorauszahlungshinterziehung gem § 33 Abs 2 lit a, wohl aber einer Finanzordnungswidrigkeit gem § 49 Abs 1 lit a schuldig (Vorsatz bezüglich der nicht termingerechten Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlung unbestritten). Warum die Meldung der geschuldeten Beträge letztendlich unterblieb, ist beim Tatbild des § 49 Abs 1 lit a unerheblich – bloßer Strafausschlussgrund.

Literaturhinweise

Zur Abgrenzung § 33 Abs 2 lit a – § 49 Abs 1 lit a siehe *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 1065, Rz 1419.

88. § 33 – Umsatzsteuerdelikte – Scheinrechnungsproblematik

Sachverhalt

Adam A, Geschäftsführer der Adam GmbH, ersucht die Baumarktbesitzerin Berta B ihm für sein Privathaus eine Sauna sowie Schwimmbadzubehör zu liefern, wobei die Ausgangsrechnung der Berta B nicht an ihn persönlich, sondern an die Adam GmbH gerichtet werden und auch einen anderen Liefergegenstand ausweisen soll (Baumaterial anstelle von Sauna und Schwimmbadzubehör). Berta B willigt ein, dem Adam A die gewünschten Waren zu liefern und stellt eine entsprechende Gefälligkeitsrechnung (mit USt) an die Adam GmbH aus.

Die Fa. Adam GmbH verwendet die gegenständlichen Gefälligkeitsrechnungen zur Geltendmachung der bezüglichen Vorsteuer in der nächsten Umsatzsteuervoranmeldung.

Berta B storniert intern die Gefälligkeitsrechnungen und ersetzt sie im eigenen Rechenwerk durch inhaltlich richtige Rechnungen (betragsmäßig ident mit den Gefälligkeitsrechnungen). Die darin ausgewiesene USt wird von ihr gemeldet und abgeführt.

Im Rahmen einer UVA-Prüfung wird dieser Vorgang aufgedeckt und der Berta B die in den Gefälligkeitsrechnungen ausgewiesene USt gem § 11 Abs 14 UStG vorgeschrieben.

Welche Tathandlungen hat Adam A, welche Berta B zu verantworten?

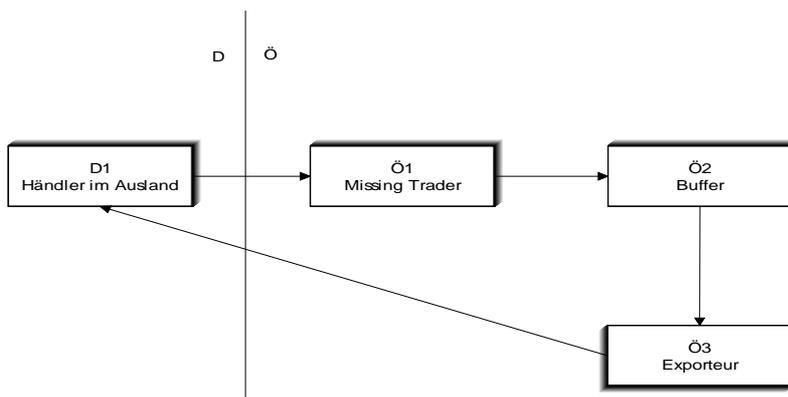
Lösungsvorschlag

Als verantwortlichem Geschäftsführer der Adam GmbH ist Adam A hinsichtlich der von ihm zu Unrecht beanspruchten Vorsteuer das Finanzdelikt der Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 2 lit a als unmittelbarer Täter anzulasten.

Berta B hat jedenfalls die Beitragstäterschaft hinsichtlich der von Adam A zu Unrecht geltend gemachten Vorsteuer zu verantworten (§ 33 Abs 2 lit a iVm § 11). Denkmöglich wäre des weiteren das Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 2 lit a als unmittelbare Täterin hinsichtlich der von ihr in der Gefälligkeitsrechnung ausgewiesenen und gem § 11 Abs 14 UStG geschuldeten USt (bejahend OGH 27.3.2001, 14 Os 71/00-11; krit *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 1069).

89. Umsatzsteuerkarussell I

Sachverhalt



a) tatsächliche Lieferung der fakturierten Ware

Mehrere Unternehmer vereinbaren, Mobiltelefone über eine bereits von vorn herein vorgegebene Lieferkette sowie zu im Vorhinein vereinbarten Preisen von Deutschland über mehrere Lieferanten in Österreich zurück zum ersten Lieferanten zu liefern. Einer der Lieferanten – der sogenannte „Missing Trader“ – soll die anfallende Umsatzsteuer nicht an den Fiskus entrichten, die anderen Unternehmen in der Kette erfüllen deren steuerlichen Pflichten korrekt und werden dazwischen geschaltet, um die Spuren der Waren zu verwischen. Der finanzielle Vorteil dieses geplanten Karussellgeschäftes ergibt sich aus der Nichtabfuhr der geschuldeten Umsatzsteuer durch den Missing Trader. Dieser Betrag wird zwischen den beteiligten Unternehmen aufgeteilt.

Für diese Zwecke liefert ein deutscher Unternehmer (D1) steuerfrei die Mobiltelefone an einen österreichischen Unternehmer (Ö1). Die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs wird pflichtwidrig von Ö1 unterlassen. Ö1 liefert in der Folge die Mobiltelefone an Ö2 und tätigt dadurch eine Inlandslieferung, für die ordnungsgemäß eine Rechnung mit 20% USt ausgestellt wird. Allerdings wird von Ö1 (Mising Trader) die geschuldete Umsatzsteuer nicht an den Fiskus abgeführt. Ö2 liefert die Mobiltelefone im Anschluss ebenfalls mit 20% USt an den österreichischen Unternehmer (Ö3). Die darauf entfallende USt wird unter Anrechnung der auf den Einkauf entfallenden Vorsteuer ordnungsgemäß von Ö2 abgeführt. Ö3 macht ebenfalls den Vorsteuerabzug geltend und liefert steuerfrei (innergemeinschaftliche Lieferung mit ordnungsgemäßigem Buchnachweis) die Mobiltelefone an D1.

b) Bloße Scheinlieferungen und Scheinrechnungen

In der Unternehmerkette werden jeweils Rechnungen gelegt, ohne die in der Rechnung angeführten Waren tatsächlich zu liefern. Ö1 kommt seinen umsatzsteuerlichen Verpflichtungen nicht nach. Ö2 und Ö3 machen jeweils den Vorsteuerabzug geltend, Umsatzsteuer wird von Ö2 abgeführt.

c) Sachverhaltsvariante

Ö2 wird in das Umsatzsteuerkarussell eingebunden, ohne dass dieser davon Kenntnis hat. Auch konnte Ö2 anhand objektiver Umstände nicht erkennen, dass er „Opfer“ eines Umsatzsteuerbetrugssystems geworden ist. Ö2 ist seinen steuerlichen Pflichten vollumfänglich nachgekommen, konnte aber nicht erkennen, dass die an ihn ausgestellte Rechnung eine Scheinrechnung (zB unzutreffende Bezeichnung der Ware) darstellte.

Lösungsvorschlag

- a) Da sich Ö1 mit seinem Erwerb an einem Karussellbetrug vorsätzlich beteiligt, besteht kein Recht auf Vorsteuerabzug (vgl. EuGH 6.7.2006, Rs C-439/04, *Kittel*). Somit steht der Erwerbsbesteuerung kein korrespondierender Vorsteuerabzug gegenüber und es kommt hinsichtlich der nicht durchgeführten innergemeinschaftlichen Erwerbsbesteuerung bei Ö1 zu einer Abgabenhinterziehung. Hinsichtlich der nicht abgeführten USt auf die Inlandslieferung an Ö2 macht sich Ö1 ebenfalls einer Abgabenhinterziehung schuldig.

Aufgrund der vorsätzlichen Beteiligung am Karussell steht Ö2 und Ö3 kein Vorsteuerabzug zu (vgl. EuGH 6.7.2006, Rs C-439/04, *Kittel*). Diesbezüglich liegt eine Steuerhinterziehung vor. Ferner liegt eine Beteiligung am Delikt der jeweiligen Geschäftspartner vor. D1 beteiligt sich ebenfalls am Delikt der Geschäftspartner.

- b) Ö1 schuldet die in der Scheinrechnung ausgewiesene USt kraft Rechnungslegung und verwirklicht wegen Nichtabfuhr dieser Umsatzsteuer kraft Rechnungslegung eine Abgabenhinterziehung. Darüber hinaus beteiligt sich Ö1 am Delikt seiner Geschäftspartner.

Ö2 nimmt unrechtmäßigerweise den Vorsteuerabzug aus den Scheinrechnungen in Anspruch und verwirklicht dadurch eine Steuerhinterziehung. Da von Ö2 USt in Höhe des in der Rechnung ausgewiesenen Betrages tatsächlich abgeführt wird, kommt es hinsichtlich der aufgrund der Scheinrechnung geschuldeten Umsatzsteuer bei ihm zu keiner weiteren Verkürzung. Ö2 beteiligt sich aber am Delikt seiner Geschäftspartner.

Auch Ö3 verwirklicht aufgrund des unrechtmäßigen Vorsteuerabzuges eine Steuerhinterziehung und beteiligt sich darüber hinaus am Delikt seiner Geschäftspartner. D1 macht sich unmittelbar keines Finanzvergehens schuldig, hat sich aber am Delikt seiner Geschäftspartner beteiligt.

- c) Ist Ö2 tatsächlich gutgläubig, steht ihm nach EuGH 6.7.2006, Rs C-439/04, *Kittel* der Vorsteuerabzug zu, selbst wenn die anderen in die Lieferkette eingebundenen Unternehmer deren umsatzsteuerlichen Pflichten nicht korrekt erfüllen. Daher ist bei Ö2 schon der objektive Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nicht erfüllt und Ö2 kann aufgrund dessen Gutgläubigkeit nicht bestraft werden.

Hinsichtlich der übrigen am Karussell Beteiligten ergibt sich kein Unterschied zum Ausgangssachverhalt.

90. § 33 – Lohnsteuerdelikte

Sachverhalt

Bauunternehmer Mirko M. beschäftigt

- a) offiziell eine Sekretärin und einen Vorarbeiter. Für diese werden ordnungsgemäß Lohnkonten geführt. Die errechneten lohnabhängigen Abgaben werden von Mirko M aber aus Geldmangel nicht bezahlt und auch nicht gemeldet.

- b) weiters 12 Schwarzarbeiter, für die naturgemäß weder Lohnkonten geführt noch lohnabhängige Abgaben gemeldet oder entrichtet werden.
- c) auf Basis von "Scheinwerkverträgen" die Arbeiter L und M. Diese sind des Lesens und Schreibens nur bedingt mächtig, verrichten unter Anweisung des Vorarbeiters niedrige Hilfsarbeiten und unterfertigen blanko die ihnen von Mirko M vorgelegten Werkverträge ohne deren Bedeutung zu verstehen.

Welche Delikte hat Mirko M begangen?

Lösungsvorschlag

- a) § 49 Abs 1 lit a betreffend nicht rechtzeitig entrichteter und gemeldeter Selbstbemessungsabgaben (Lohnabgaben).
- b) § 33 Abs 2 lit b hinsichtlich wissentlicher Verkürzung von Lohnsteuer und DB unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung dem § 76 EStG entsprechenden Lohnkonten.
- c) § 33 Abs 2 lit b betreffend lohnabhängige Abgaben und § 33 Abs 1 betreffend die zu Unrecht auf Grund der Scheinwerkverträge beanspruchten Vorsteuern sowie der durch die überhöhten Betriebsausgaben bewirkten Verkürzung von Ertragsteuern. Eine andere Beurteilung würde sich ergeben, wenn es sich nicht um klare Scheinwerkverträge handelt, sondern etwa im Rahmen einer Prüfung die Werkverträge als Dienstverträge beurteilt werden. Bei einer vertretbaren Rechtsansicht des Arbeitsgebers wäre Vorsatz nicht anzunehmen. Die allenfalls fahrlässige Begehung des Lohnsteuerdeliktes wäre mangels Tatbestandes nicht strafbar.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 1088; *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG I³, K33/65 ff.

91. § 51 Verletzung der Berichtigungspflicht gem § 139 BAO

Sachverhalt

Vor dem Erwerb einer Gesellschaft wird eine Due Diligence durchgeführt. Dabei werden Unregelmäßigkeiten in der Rechnungslegung aufgedeckt, die in der Vergangenheit zu einer Verkürzung von Körperschaftsteuer geführt haben. Welche finanzstrafrechtlichen Risiken können den neuen Geschäftsführer der übernommenen Gesellschaft treffen?

Lösungsvorschlag

Zu den Pflichten eines Geschäftsführers gehört auch die Berichtigungspflicht gem § 139 BAO. Die Berichtigungspflicht trifft ihn aber nur für Erklärungen, die er selbst für die von ihm vertretene Gesellschaft (somit der Abgabepflichtigen) unrichtig erstattet hat. § 139 BAO verpflichtet somit nicht den neuen Geschäftsführer, die vom Vorgänger unrichtig erstellte Steuererklärung zu berichtigen. Jedes andere Verständnis würde auch zu dem unerträglichen Ergebnis führen, dass beispielsweise der Folgegeschäftsführer im Hinblick auf die Frage, ob ihn eine Berichtigungspflicht trifft, zu prüfen hätte, ob sein Vorgänger vorsätzlich, fahrlässig oder schuldlos die nunmehrige Steuerfestsetzung herbeigeführt hatte. Selbst wenn man eine Berichtigungspflicht des Folgegeschäftsführers für Fehler seines Vorgängers annehmen würde, könnte das nach dem Eintritt des ursprünglichen Erfolges gesetzte Verhalten (Nichtberichtigung) aber für den ursprünglichen Erfolg nicht mehr kausal sein, sodass ein solches Verhalten auch nicht mehr das Tatbild der Abgabenhinterziehung verwirklichen könnte.

In Frage käme bei Verletzung der Berichtigungspflicht gem § 139 BAO darüber hinaus nach herrschender Ansicht lediglich eine Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit a (mangels Täteridentität keine straflose Deckungshandlung, vgl *Kneidinger*, in *Leitner* (Hrsg), *Finanzstrafrecht* 2004, 9 [24]; ebenso *Reger/Hacker/Kneidinger*, *FinStrG*³ K 33/17). In Deutschland wird die Verletzung der Berichtigungspflicht dagegen als Steuerverkürzung beurteilt.

Der neue Geschäftsführer kann allerdings gem § 15 Abs 2 BAO zur Haftung für von seinem Vorgänger durch Abgabe unrichtiger Erklärungen verursachte Abgabennachforderungen herangezogen werden, wenn die erkannte Unrichtigkeit nicht innerhalb von 3 Monaten der Abgabenbehörde angezeigt wurde. Weiters kann sich der neue Geschäftsführer für Folgeperioden strafrechtlich verantwortlich machen. Dies insbesondere dann, wenn die vom Vorgänger verursachte Unrichtigkeit steuerliche Auswirkungen in Folgeperioden hat (zB zu hohe AfA-Basis, unzutreffende Nutzungsdauer etc.).

Literaturhinweise

Stoll, BAO-Kommentar, 1572 ff; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht, § 370, Rz 92 ff; *Samson*, Strafbefreiende Fremdanzeige und Berichtigungspflicht, wistra 1990, 245; *Plückhahn* in *Gassner/Lang* [Hg], Besteuerung und Bilanzierung international tätiger Unternehmen, 324; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 823 ff.

92. Internationale Aspekte – erweiterte Mitwirkungspflicht

Sachverhalt

Die Finanzbehörde verlangt von dem Steuerpflichtigen die Vorlage von Dokumenten, die ein Auslandsgeschäft betreffen. Durch dieses Geschäft hat der Steuerpflichtige Einnahmen erzielt. Ist der Steuerpflichtige verpflichtet, im Abgabeverfahren hierüber Auskunft zu geben? Ändert sich hieran etwas, wenn ein Strafverfahren wegen Steuerhinterziehung gegen ihn eingeleitet worden ist? Zu welchen Mitteln wird die Finanzbehörde greifen, wenn sich der Steuerpflichtige weigert, dieser Aufforderung nachzukommen?

Lösungsvorschlag

Bei Auslandssachverhalten ist eine erweiterte Mitwirkungspflicht anerkannt, durch die den rechtlichen Hindernissen einer Ermittlung im Ausland Rechnung getragen wird (vgl zB VwGH 26.9.1990, 86/13/0097 ÖStZB 1991,432).

Hierbei treten Kollisionen mit dem Verbot des Zwangs zur Selbstbelastung auf, der in Art 6 MRK geregelt ist. Im Strafrecht sind insbesondere die Grundsätze „in dubio pro reo“ und die Unschuldsvermutung zu beachten (siehe dazu *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 817 und Rz 1676 ff sowie *Stoll*, Die Erfüllung abgabenverfahrensgesetzlicher Erklärungs- und Wahrheitspflichten als unzulässige finanzstrafrechtliche Selbstbeschuldigung, ÖStZ 1985, 122).

Wenn der Steuerpflichtige die erweiterte Mitwirkungspflicht nicht erfüllt, besteht die Möglichkeit der Schätzung.

Weiters drohen strafrechtliche Zwangsmaßnahmen wie Hausdurchsuchung und Beschlagnahme.

Literaturhinweise

Siehe zu diesem und zu den nachfolgenden internationalen Fällen insbesondere *Leitner/Dannecker*, Finanzstrafrecht 2003 – Internationales Steuerrecht, Steuer-/Finanzstrafrecht (Deutschland/Österreich) sowie *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 943 f mwH; vgl zur Amtswegigkeit und zur Mitwirkungspflicht die umfassende Literaturzusammenstellung bei *Ritz*, BAO³, § 115 vor Tz 1; siehe auch *Ritz*, Ausländische Besteuerungsnachweise – Mitwirkungspflicht bei abgabenrechtlich nicht bedeutsamen Umständen? SWI 2003, 109.

93. Nemo tenetur Grundsatz – Zone 0

Sachverhalt

Der Arbeitnehmer A bezieht 2009 neben seinen Einkünften aus nicht selbstständiger Tätigkeit (keine Pflichtveranlagung) zusätzlich noch Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (iHv EUR 10.000) aus diversen Lehrtätigkeiten. Am 30.4.2010 teilt ihm das Finanzamt – unter Androhung einer Zwangsstrafe gem § 111 BAO mit, er müsse eine Erklärung für das Jahr 2009 abgeben, da gemäß einer § 109a EStG-Meldung ihm auch Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit zugeflossen sind.

Liegt eine Verletzung des nemo tenetur-Grundsatzes vor?

Lösungsvorschlag

Gem § 33 Abs 3 lit a 2. Fall ist bei Nichtabgabe einer Erklärung die Tat mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist vollendet; auch ein Versuch kommt im Unterlassungsfall vor diesem Zeitpunkt nicht in Betracht. Gem § 134 BAO ist die Erklärung bis zum 30.4., bei elektronischer Einreichung bis zum 30.6. des Folgejahres einzureichen. Da im Zweifelsfall von einer elektronischen Übermittlung auszugehen ist, wäre der 30.6.2004 der für die Abgabe der Erklärung maßgebliche Zeitpunkt (vgl *Leitner*, Finanzstrafrecht 2004, 168). Da andere Einkünfte von mehr als EUR 730 bezogen wurden, wäre A gem § 41 Abs 1 Z 1 EStG zu einer Veranlagung verpflichtet. Unstreitig liegt in diesem Fall abgabenrechtlicher Zwang vor; strafrechtlicher Zwang wurde nicht ausgeübt.

Eine Ausübung von Zwang ist vor Deliktsbegehung aus der Sicht von Art 6 EMRK unbedenklich.

Da die Aufforderung des Finanzamtes am 30.4.2010 – somit vor Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist – erfolgte, liegt weder versuchte noch vollendete Abgabenhinterziehung vor. Der ausgeübte Zwang ist somit unbedenklich.

Literaturhinweise

Zum Verbot des Zwangs zur Selbstbezichtigung: *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 71 ff [75].

94. Nemo tenetur Grundsatz – Zone 1

Sachverhalt

Der Arbeitnehmer A hat im Jahr 2009 Einkünfte aus selbstständiger Arbeit iHv mehr als EUR 10.000 erzielt. Bis 30.6.2010 hat A keine Einkommensteuererklärung eingereicht. Am 16.8.2010 teilt ihm das Finanzamt mit, dass gemäß einer § 109a EStG-Meldung ihm auch Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit zugeflossen sein müssen und droht eine Zwangsstrafe gem § 111 BAO an.

Lösungsvorschlag

A hätte eine Erklärung bis zum 30.6.2010 abgeben müssen. Da die Erklärungspflicht bereits abgelaufen ist, besteht grundsätzlich die Möglichkeit, dass bereits vollendete bzw versuchte Steuerhinterziehung vorliegt. Die abgabenrechtliche Mitwirkungspflicht bleibt grundsätzlich aufrecht, zumal die Annahme einer Suspendierung der gesetzlichen Erklärungspflicht unter „Nemo-tenetur“ – Gesichtspunkten nach Ablauf der Erklärungsfrist zu einer unsachlichen Besserstellung desjenigen Abgabepflichtigen führen würde, der sich einer Abgabenverkürzung schuldig gemacht hat. Die Behörde wird jedoch bei pflichtgemäßer Ermessensübung von der Verhängung einer Zwangsstrafe abzusehen haben, wenn der Abgabepflichtige seiner abgabenrechtlichen Mitwirkungspflicht nicht nachkommt. Weiters muss bei Verletzung der Mitwirkungspflicht auch nach Deliktsbegehung die Möglichkeit der Behörde bestehen bleiben, die Bemessungsgrundlagen zu schätzen. Mitwirkungspflichten nach Vollendung der Tat können nicht mehr tatbildlich iSd 33 sein, weshalb insoweit keine Gefahr eines strafrechtlich verpönten Zwanges besteht.

Literaturhinweise

Zum Verbot des Zwangs zur Selbstbezichtigung: *Leitner*, Verbotener Zwang im Abgabenverfahren und im Finanzstrafverfahren in *Leitner* (Hrsg) Finanzstrafrecht 2005, 31 [52]; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 71 ff [76].

95. Nemo tenetur Grundsatz – Zone 2

Sachverhalt

Der Steuerpflichtige S besitzt seit vielen Jahren ein Depot in Liechtenstein; die Erträge aus diesem Depot wurden nie in die Steuererklärung aufgenommen. S denkt erstmalig daran, diese Einkünfte ordnungsgemäß in der Einkommensteuererklärung 2009 anzusetzen und die Erklärung bis 30.6.2010 beim Finanzamt einzureichen. S fürchtet dabei jedoch, dass er einen Verdacht gegen sich selbst im Hinblick auf die in vergangenen Perioden verwirklichten Finanzvergehen lenkt und beabsichtigt deshalb keine Erklärungen abzugeben. Allerdings wird S noch vor Ablauf der Erklärungsfrist (30.6.2010) vom Finanzamt aufgefordert, eine Einkommensteuererklärung für das Veranlagungsjahr 2009 abzugeben. Verpönter Zwang?

Lösungsvorschlag

Die Aufforderung zur Abgabe der Einkommensteuererklärung 2009 stellt grundsätzlich keinen verbotenen Zwang dar. Die Erklärungspflicht besteht auch im Hinblick auf die vergangenen Perioden fort, da S grundsätzlich die Möglichkeit zur Erstattung einer strafaufhebenden Selbstanzeige iSd § 29 offensteht. Wenn allerdings eine strafaufhebende Wirkung für die vergangenen Perioden nicht mehr möglich ist, weil zB bereits eine Verfolgungshandlung gegen S gesetzt oder die Entdeckung der Tat dem Täter bereits bekannt gegeben wurde, gebietet der „Nemo-tenetur“-Grundsatz eine Sistierung der Erklärungspflicht der „offenen“ Steuerperiode (im Beispielsfall das Jahr 2009) bis zur Aburteilung der Finanzvergehen der Vorperioden.

Literaturhinweise

Zum Verbot des Zwangs zur Selbstbezichtigung: *Leitner*, Verbotener Zwang im Abgabenverfahren und im Finanzstrafverfahren in *Leitner* (Hrsg) Finanzstrafrecht 2005, 31 [55]; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 71 ff.

96. Nemo tenetur Grundsatz – Zone 3

Sachverhalt

Der Gemeindegeschäftsführer G bessert sein Gehalt laufend durch einen Griff in die Gemeindekasse auf. Er verwirklicht dadurch einen Amtsmisbrauch gem § 302 StGB. G gibt keine Steuererklärungen iHa diese veranlagungspflichtigen nicht selbständigen Einkünfte ab. Nunmehr wird gegen ihn ein Finanzstrafverfahren eingeleitet. Darf er wegen Steuerhinterziehung verurteilt werden oder war diese Erklärungspflicht wegen „nemo tenetur“ suspendiert?

Lösungsvorschlag

Der VwGH (26.11.2002, 99/15/0154) sah die „vereinnahmten“ Gelder aus der Gemeindekasse als Vorteile aus dem Dienstverhältnis an, da diese gem § 25 Abs 1 Z 1 EStG auch solche betreffen, die sich der Arbeitnehmer ohne Willensübereinstimmung mit dem Arbeitgeber aneignet; diese Vorteile sind daher in der Veranlagung zu erfassen. Der „nemo tenetur“ Grundsatz wird nicht beeinträchtigt, da sich die Offenlegung gem § 33 Abs 1 sich lediglich auf abgabenrelevante Umstände bezieht. Darüber hinausgehende, für den Steuererhebungsbestand nicht maßgebliche Informationen, etwa über ein strafrechtlich zu ahndendes Verhalten des Abgabenschuldners, sind für die Steuerbemessung irrelevant und nicht gefordert. Die Deklarationspflicht nach den §§ 119 ff BAO umfasste daher lediglich den Zufluss von Geldern von seinen Arbeitgebern, ohne dass die Herkunft deklariert werden müsste.

Anmerkung:

Die Argumentation des VwGH geht jedoch an der Lebenswirklichkeit vorbei, da die Abgabenbehörden bei Verdacht auf eine Straftat gem § 84 Abs 1 StPO (neu: § 78 StPO) zur Anzeige an die Staatsanwaltschaft oder eine Sicherheitsbehörde verpflichtet sind. Dieser Verdacht wird wohl bei sprunghaftem Ansteigen der Einkünfte begründet sein, sofern keine anderen Gründe für die plötzliche Erhöhung ersichtlich sind.

Literaturhinweise

Zum Verbot des Zwangs zur Selbstbezichtigung: *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 71 ff.

97. Internationale Aspekte – strafrechtlicher Schutz ausländischer Steuern

Sachverhalt

Unternehmer U hat geschäftliche Kontakte mit russischen Unternehmen. Als ihm ein Empfängerbenennungsverlangen iSd § 162 BAO gestellt wird, benennt er ein russisches Unternehmen, das die Zahlungen in Wirklichkeit nicht erhalten hat. Es steht jedoch außer Frage, dass die Leistungen nach Russland tatsächlich erbracht worden sind. Hat U eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 1 begangen?

Lösungsvorschlag

Nein, sofern er die Zahlungen tatsächlich getätigt hat und diese nicht nach §§ 168c ff StGB strafbar sind. Es kommt allenfalls eine Beitragstäterschaft zur Steuerhinterziehung der russischen Unternehmen in Betracht. Eine solche ist aber nach österreichischem Recht nicht strafbar. Ausländische Steuern werden nur ausnahmsweise, so zB beim Zoll der EU, strafrechtlich geschützt.

98. Internationale Aspekte – Schmiergelder

Sachverhalt

Unternehmer U besticht einen schweizerischen Beamten, um einen Großauftrag zu erhalten. Er macht die Leistung des Bestechungsgeldes als Betriebsausgabe geltend.

Liegt hierin eine Abgabenhinterziehung?

Unter welchen Voraussetzungen ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von Bestechungsgeldern ausgeschlossen?

Gelten bei der Feststellung des Vorliegens einer Straftat, die zur Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit führt, strafrechtliche Grundprinzipien?

Lösungsvorschlag

Die Bestechung ausländischer Beamter ist in Umsetzung der Vorgaben der OECD nach österreichischem Recht strafbar. Wenn Strafbarkeit wegen eines Korruptionsdelikts vorliegt, entfällt die steuerliche Absetzbarkeit. Hierfür ist es nicht erforderlich, dass eine Verurteilung vorliegt. Vielmehr reicht die Strafbarkeit aus.

Strafbarkeit setzt ein tatbestandsmäßiges, rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten voraus, auf das das österreichische Strafrecht anwendbar ist. Bei internationalen Fällen ist deshalb zu prüfen, ob auch die Voraussetzungen des österreichischen Strafanwendungsrechts vorliegen (vgl. EStR 2000 Rz 4844; aA *Fuchs*, Strafbarkeit von Zuwendungen als Vorfrage des steuerlichen Abzugsverbots, in *Leitner/Dannecker*, *Schmiergelder*, 31).

Die Versagung des steuerlichen Abzugs ist keine „Strafe“ im Sinne der MRK; die strafrechtliche Vorfrage ist unter Anwendung des Straf- und Strafprozessrechts zu klären.

Literaturhinweise

Zur Strafbarkeit von Schmiergeldzahlungen sowie zu den diesbezüglichen steuerlichen Abzugsverboten in Österreich und Deutschland eingehend die Beiträge in *Dannecker/Leitner*, *Schmiergelder* (2002); vgl. weiters *Leitner/Toifl/Brandl*, *Österreichisches Finanzstrafrecht*³, Rz 972 ff.

99. Internationale Aspekte – Basisgesellschaften

Sachverhalt

Unternehmer U ist Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer einer österreichischen GmbH. Um seine Steuerbelastung in Österreich zu reduzieren, errichtet die österreichische GmbH eine 100 % Tochtergesellschaft in Liechtenstein. Die bisher von der österreichischen GmbH verrechneten Leistungen sollen in Zukunft über die liechtensteinische GmbH verrechnet werden. Die liechtensteinische GmbH hat weder eigene Büroräumlichkeiten noch eigene Angestellte. Vielmehr wird das Geschäft wie bisher von der Muttergesellschaft, der österreichischen GmbH abgewickelt.

Lösungsvorschlag

Tätersubjekt der Abgabenhinterziehung ist nicht nur U als alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer der österreichischen GmbH, sondern auch die verantwortlichen Organe der liechtensteinischen GmbH. Deren Abgabenhinterziehung kann auf mehrere mögliche Tatbestände gestützt werden: Insbesondere ist möglich, dass der Ort der Geschäftsleitung gem § 27 BAO der liechtensteinischen GmbH in Österreich liegt und sie daher als in Österreich unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft zur Abgabe von Steuererklärungen verpflichtet wäre. Darüber hinaus könnte jedoch auch eine Abgabenhinterziehung auf Ebene der österreichischen GmbH vorliegen. Dies ist der Fall, wenn die Einkünfte der liechtensteinischen GmbH tatsächlich der österreichischen GmbH zuzurechnen sind.

In der Praxis wird oft versucht, das zuletzt genannte Ergebnis unter Berufung auf den Missbrauchstatbestand des § 22 BAO zu erreichen. Dies ist aber im Hinblick auf den strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz bedenklich.

Anmerkung

Jüngst brachte der VwGH (9.12.2004, 2002/14/0074, *ecolex* 2005, 321) im Fall einer ausländischen Finanzierungsgesellschaft (Dublin Docks) die Außentheorie in Bezug auf § 22 BAO zur Anwendung.

Werden Gestaltungen unter Hinweis auf § 22 BAO nicht anerkannt, wird in der Regel aus vielfältigen Gründen weder eine Abgabenhinterziehung noch eine fahrlässige Abgabenverkürzung vorliegen: es ist zu prüfen, ob überhaupt abgabenrechtliche Offenlegungspflichten verletzt wurden; weiters ist die Anwendung des § 22 BAO vielfach schwer voraussehbar (Unangemessenheit und Ungewöhnlichkeit im Einzelfall), sodass vielfach aufgrund eines Irrtums, die Zurechnung von Vorsatz ausgeschlossen wird (§ 9); weiters ist offen, ob der von der abgabenrechtlichen Rechtsprechung sehr weit interpretierte Missbrauchsbegriff („Außentheorie“) bestimmt genug ist um in den Straftatbestand der §§ 33 bzw 34 einfließen zu können

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, *Österreichisches Finanzstrafrecht*³, Rz 941 ff zu Scheingeschäften und Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts; *Leitner*, Strafbarkeit mangels fremdüblicher Gestaltung? *ecolex* 2003, 372; *ders*, Finanzstrafrechtliche Grenzen internationaler Steuergestaltungen aus österreichischer Sicht in *Leitner* (Hrsg), *Finanzstrafrecht* 2003, 189; *Leitner/Nowotny* Abkommensmissbrauch im österreichischen Steuerrecht in *Leitner* (Hrsg), *Finanzstrafrecht* 2003, 71; *Schaumburg*, strafrechtliche Grenzen internationaler Steuergestaltungen aus deutscher Sicht in *Leitner* (Hrsg), *Finanzstrafrecht* 2003, 177).

100. Internationale Aspekte – internationale Verrechnungspreise

Sachverhalt

Unternehmer Z ist Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer einer österreichischen GmbH. Bei dieser österreichischen GmbH handelt es sich um ein Produktionsunternehmen, dessen Produkte vorwiegend auf dem deutschen Markt durch eine deutsche Tochtergesellschaft, ebenfalls eine GmbH, vertrieben werden. Im Rahmen einer Betriebsprüfung wird von Seiten des Betriebsprüfers argumentiert, dass die von der österreichischen GmbH an ihre deutsche GmbH verrechneten Preise zu gering wären und daher der Gewinn der österreichischen GmbH zu erhöhen ist.

Auf welche Rechtsgrundlagen könnte sich eine solche Korrektur stützen?

Abgabenhinterziehung gemäß § 33 Abs 1?

Welche Änderungen würden sich ergeben, wenn angenommen wird, dass das Produktionsunternehmen in Deutschland, die Vertriebsgesellschaft hingegen in Österreich ansässig ist und die österreichische Betriebsprüfung nunmehr argumentiert, dass die angesetzten Verrechnungspreise zu hoch sind und damit der Gewinn der österreichischen Tochtergesellschaft zu erhöhen ist?

Lösungsvorschlag

Müssen somit Gewinne in Österreich erhöht werden, weil sich in der Außenprüfung herausgestellt hat, dass der in Österreich zu versteuernde Gewinn zu niedrig angesetzt worden ist, bietet einerseits die Bewertungsvorschrift des § 6 Z 6 EStG (Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland) bzw § 8 Abs 1 und 2 KStG (verdeckte Einlage) die maßgebende innerstaatliche Rechtsgrundlage.

Dabei wird es regelmäßig am subjektiven Tatbestand fehlen. Allgemein anerkannt ist, dass eine Bandbreite von Verrechnungspreisen möglich ist. Im konkreten Fall spricht gegen eine Abgabenhinterziehung gemäß § 33 auch, dass die Steuerbelastung in Deutschland idR höher ist als in Österreich (= Praktikerargument; vgl aber auch FG Baden-Württemberg 10.6.1999 – 10 K 395/96 arg e contrario; vgl weiters *Leitner, Verdeckte Gewinnausschüttung im Finanzstrafrecht* in *Leitner* (Hrsg), *Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, Finanzstrafrecht* 2009, 199).

Da Vermögen an die deutsche Muttergesellschaft abgeflossen ist, hat eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs 1 und 2 KStG stattgefunden. Daneben könnte wiederum die Vorschrift des § 6 Z 6 EStG herangezogen werden. Auf Grundlage der internationalen Beteiligungsertragsbefreiung gem § 10 Abs 2 KStG kommt es jedoch zu keiner Steuerverkürzung in Österreich. Auch kann ein KESt-Abzug nach § 94a EStG unterbleiben (vgl *Toifl, Verrechnungspreis und Wohnsitzwechsel im österreichischen Steuerrecht* in *Leitner* (Hrsg), *Finanzstrafrecht* 2003, 119 ff)

Literaturhinweise

Loukota, Österreichs Außensteuerrecht, Rz 458 ff; *Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht*³, Rz 956 ff.

101. Internationale Aspekte – Einkünftezurechnung

Sachverhalt

X ist Bankfachmann mit Wohnsitz in Österreich und soll für die M-AG mit Sitz in New York deren Anteile an der österreichischen Tochtergesellschaft veräußern. Im Erfolgsfall soll er ein erhebliches Erfolgshonorar erhalten. Auf Anraten seines Steuerberaters gründet er eine über keinerlei betriebliche Infrastruktur verfügende Briefkastengesellschaft auf Cayman, die in der Folge mit der M-AG den Auftrag abschließt. Der Steuerberater bestätigt X die Unbedenklichkeit dieser Vorgehensweise. In der Folge wird das Erfolgshonorar über die Briefkastengesellschaft vereinnahmt und das Honorar in Österreich nicht erklärt.

Hat sich X bzw sein Steuerberater in Österreich strafbar gemacht?

Lösungsvorschlag

Da diese Briefkastengesellschaft keinerlei Aktivitäten entfaltet, können dieser mangels wirtschaftlicher Funktion auch keine Einkünfte zugerechnet werden (vgl BMF 9.4.1996, StInd-Anh 1996/168 uHa VwGH 22.3.1995, 93/13/0067; uU wurden auch alle Geschäftsleitungsbeschlüsse – sofern überhaupt erforderlich – im Inland getroffen, sodass der Ort der Geschäftsleitung uU im Inland liegen würde). Steuerlich ist das Erfolgshonorar daher X zuzurechnen. Eine Steuerverkürzung ist eingetreten.

X hat sich auf die Auskunft seines steuerlichen Beraters verlassen. Sofern nicht besondere Umstände auftreten, die dazu führen, dass X an der Seriosität der Auskunft zweifeln musste, ist ihm das auch nicht vorzuwerfen (*Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht*³, Rz 216). Es liegt folglich bei X ein entschuldbarer Irrtum vor, der auch einen Fahrlässigkeitsvorwurf nicht rechtfertigt.

Der Steuerberater ist strafbar, wenn sein Ratschlag zumindest grob fahrlässig (§ 34 Abs 3) war.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 218 ff zum schweren Verschulden des Parteienvertreterers; *Leitner*, Handeln im Vertrauen auf falschen Rat strafbar? vwt 1996, 32; ferner *Leitner*, Finanzstrafrechtliche Grenzen internationaler Steuergestaltungen aus österreichischer Sicht in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2003, 203.

102. Bestechung/Schmiergelder – Hoheitsverwaltung

Sachverhalt

Der Betriebsleiter A der X-GmbH zahlt dem Gewerbereferenten B der Bezirkshauptmannschaft Geld, damit dieser eine nach dem Gesetz nicht genehmigungsfähige Anlage genehmigt. Die Zahlung wird als Betriebsaufwand abgesetzt.

Lösungsvorschlag

→ Strafrechtliche Aspekte:

Hoheitsverwaltung; strafbar als Amtsmisbrauch des B (§ 302 StGB) und Bestimmung zum Amtsmisbrauch des A (§§ 12, 302 StGB); aber auch tatbestandsmäßig nach § 304 StGB (für den Nehmer; pflichtwidrige Amtshandlung) bzw § 307 StGB (für den Geber)

→ Steuerrechtliche Aspekte:

nicht abzugsfähig gem § 20 Abs 1 Z 5 EStG (vgl EStR Rz 4843 wonach § 302 StGB in den Kreis der unter § 20 Abs 1 Z 5 EStG fallenden Delikte aufgelistet ist; hA).

Aber: Gewährung der Zuwendung ist eine strafbare Bestimmungs- oder Beitragshandlung zum Amtsmisbrauch des Beamten und erfüllt §§ 12, 302 StGB;

Überdies: Annahme bzw Gewährung der Zuwendung erfüllt auch § 304 Abs 1 bzw § 307 Abs 1 StGB, das verdrängte Delikt pönalisiert die Annahme der verbotenen Leistung ausdrücklich im Tatbestand Abzugsverbot gem § 20 Abs 1 Z 5 EStG;

Für Ausschluss der Absetzbarkeit wird keine Verurteilung durch ein Strafgericht vorausgesetzt. Die Abgabenbehörde hat die strafrechtliche Vorfrage eigenständig iSd § 116 BAO zu beurteilen; ein späterer Freispruch stellt einen Wiederaufnahmegrund gem § 303 BAO im Abgabenverfahren dar (vgl VwGH 19.3.2003, 2002/16/0190, *Stoll*, BAO, 2171 wonach für die Qualifizierung als „hinterzogene Abgabe“ nach die Unschuldsvermutung und wegen der die Abgabenbehörde treffenden Beweislast für die Hinterziehung auch der Zweifelsgrundsatz (in dubio pro reo) als verfahrensrechtliche Richtschnur gelten, wie der Nachweis der Schuld herzustellen ist);

Anzeigepflicht der Abgabenbehörden (in der Praxis vielfach vernachlässigt); vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 972.

→ Finanzstrafrechtliche Aspekte:

Abgabenverkürzung gem § 33 bzw § 34; uU Rechtsirrtum über Anwendungsbereich des § 20 Abs 1 Z 5 EStG;

Folge: keine Abgabenhinterziehung; sofern der Irrtum vorwerfbar ist, fahrlässige Abgabenverkürzung gem § 34 (vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 975).

Im Ergebnis Kumulierung von Finanzvergehen und anderen gerichtlich strafbaren Handlungen (gem § 22 Abs 1 Kumulierungspflicht bei Zusammentreffen von gerichtlich strafbaren Finanzvergehen (zur Zuständigkeit siehe § 53 Abs 1 bis 3) mit anderen gerichtlich strafbaren Handlungen (vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 563).

103. Bestechung/Schmiergelder – Privatwirtschaft

Sachverhalt

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

Lösungsvorschlag

→ Strafrechtliche Aspekte:

Strafbarkeit des Geschäftsführers B (des Nehmers) wegen Untreue (§ 153 StGB) zum Nachteil der X-GmbH und Strafbarkeit des A (Gebers) wegen Bestimmung oder Beitrag zur Untreue (§§ 12, 153 StGB).

Erfolgt die Provisionsabrede **vor der Vergabe des Auftrags** (vor dem Abschluss des Werkvertrages), besteht nach Rsp des OGH die praktisch unwiderlegliche Vermutung, dass die Provision **in den Preis einkalkuliert** worden ist; damit erfolgte Auftragsvergabe durch B zu einem überhöhten Preis; dies selbst bei Vergabe an den Bestbieter einer öffentlichen Ausschreibung.

Hinzu kommt seit 1.1.2008 eine Strafbarkeit des B wegen Geschenkkannahme durch Bedienstete oder Beauftragte (§ 168c StGB) sowie eine Strafbarkeit des A wegen Bestechung von Bediensteten oder Beauftragten (§ 168d StGB). Dies bedeutet, dass seit 1.1.2008 für derartige „Provisionszahlungen“ an private Unternehmer im geschäftlichen Verkehr bereits die pflichtwidrige Annahme bzw. Gewährung eines Vermögensvorteils strafbar ist.

Gem § 168e StGB ist die Annahme eines Geschenkes durch Bedienstete oder Beauftragte bis zu einem Wert von EUR 3.000,00 sowie die Bestechung eines Bediensteten oder Beauftragten nur auf Verlangen des Verletzten oder einer anderen begünstigten Person zu verfolgen (Privatanklagedelikt). Die Annahme eines Geschenkes durch Bedienstete oder Beauftragte bei einem Wert von mehr als EUR 3.000,00 ist hingegen als Officialdelikt zu verfolgen.

→ Steuerrechtliche Aspekte:

Fraglich ist, ob diese Schmiergeldzahlungen gem § 20 Abs 1 Z 5 EStG abzugsfähig sind?

Nach Auffassung der EStR 2000, Rz 4843 kommt es darauf an, ob der verwirklichte Straftatbestand die „Annahme oder Gewährung des Vorteils“ selbst als Tatbestandselement beinhaltet; dies ist bei der Untreue gem § 153 StGB nicht der Fall (strittig); zu beachten ist jedoch, dass seit 1.1.2008 bereits die bloße Gewährung/Annahme eines Vermögensvorteils gem §§ 168c und 168d StGB strafbar ist und daher die Annahme oder Gewährung des Vorteils selbst Tatbestandsmerkmal ist, was zur mangelnden steuerlichen Abzugsfähigkeit führt.

Im Hinblick auf die mit 1.1.2008 neu eingeführten Straftatbestände der §§ 168c Abs 1, 168d StGB ergibt sich, dass jedenfalls die Annahme eines Geschenkes durch Bedienstete oder Beauftragte bei einem Wert von mehr als EUR 3.000,00 zur Verweigerung der steuerlichen Abzugsfähigkeit gem § 20 Abs 1 Z 5 EStG führt; in Fällen, in denen lediglich ein Privatanklagedelikt vorgesehen ist (§§ 168c Abs 1, 168d StGB) dürfte die steuerliche Abzugsfähigkeit derartiger Zahlungen weiterhin gegeben sein.

Vielfache Praxis: Abgabenbehörde würde Empfängerbenennung gem § 162 BAO verlangen; bei Verweigerung Streichung des Betriebsausgabenabzuges

→ Finanzstrafrechtliche Aspekte:

Abgabenverkürzung je nach Lösung der steuerrechtlichen Frage.

Wenn die Frage zB von den Höchstgerichten abgabenrechtlich gegenteilig entschieden wird, breiter Raum für Irrtumsaspekte (insbesondere wenn der Empfänger wahrheitswidrig erklärt, dass er die Zahlung mit Einverständnis seines Dienstgebers erhält); Irrtum über Strafbarkeit ist in diesem Fall kein irrelevanter „Strafbarkeitsirrtum“ sondern ein Irrtum über ein normatives Tatbestandsmerkmal.

Bei Verweigerung des Betriebsausgabenabzuges infolge Verweigerung der Empfängerbenennung: keine finanzstrafrechtlichen Folgen (bloße abgabenrechtliche Gefährdungshaftung); allerdings: bindungsfreie abgabenrechtliche Subsumtion durch Finanzstrafbehörde/Gericht (VwGH, OGH).

104. Schmuggel im Reiseverkehr

Sachverhalt

Ein Österreicher mit Wohnsitz in Linz bringt eine eingangsabgabenpflichtige Uhr über die Grenze von Schweiz nach Österreich.

- Die Uhr ist nicht versteckt und wird am Arbeitsplatz entdeckt.
- Die Uhr ist nicht versteckt, wird aber nicht entdeckt.
- Die Uhr ist versteckt und wird nicht entdeckt.

Lösungsvorschlag

Für die Beurteilung welcher Tatbestand des § 35 Abs 1 lit a erfüllt ist, ist maßgeblich

- ob die Ware versteckt oder nicht versteckt ist,
- ob am Arbeitsplatz bzw bei der Zollstelle die Ware entdeckt wurde.
- a) Die Entdeckung an der Zollstelle gilt im Reiseverkehr als vorschriftswidrige Verbringung (Art 202 ZK iVm Art 234 Abs 2 ZK-DVO; keine Gestellungsfiktion): Der Tatbestand des § 35 Abs 1 lit a 1. Fall ist erfüllt.
- b) Eine nicht versteckte Ware gilt als gestellt, die konkludent gestellte Ware wird allerdings dem Zollverfahren entzogen (Art 203 ZK): Der Tatbestand des § 35 Abs 1 lit a 3. Fall liegt vor.
- c) Die versteckte Uhr wurde nicht gestellt: Der Tatbestand des § 35 Abs 1 lit a 1. Fall ist verwirklicht.

Literaturhinweise

Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³, Rz 1154; zum Vorsatz des Täters, die zollamtliche Behandlung eingangsabgabepflichtiger Waren zu vereiteln siehe VwGH 27.6.1984, 84/16/0064, ÖStZB 1985, 143; 6.12.1990, 90/16/0031, ÖStZB 1991, 269 und 23.10.2002, 2002/16/0151-7, ÖStZB 2003/477).

105. Zigarrenschmuggel

Sachverhalt

Herr XY aus Österreich bestellt über Internet von einem Online-Händler auf Gran Canaria mehrere exquisite Zigarren zu einem unschlagbar günstigen Preis.

Herr XY ist der Überzeugung, dass er als Endverbraucher bei einem Erwerb innerhalb der EU keine Abgaben zu entrichten hat. In den Allgemeinen Geschäftsbedingungen findet sich allerdings der Hinweis, dass der Besteller für die Entrichtung aller Steuern und Gebühren im Heimatstaat selbst verantwortlich ist.

- a) Auf welche Beträge ist neben der Finanzstrafe zu erkennen?
- b) Wie ist vorzugehen, wenn die Zigarren nicht mehr vorhanden sind (dh sie wurden bereits verraucht)?
- c) Herr XY bekommt „kalte Füße“ und will Selbstanzeige erstatten; welche Beträge sind in der Selbstanzeige anzuführen?

Lösungsvorschlag

Die Kanarischen Inseln sind politisch dem Königreich Spanien zugehörig; gem Art 3 Zollkodex (ZK) ist das gesamte Gebiet des Königreichs Spanien – mit Ausnahme von Ceuta und Melilla – dem Zollgebiet der EU zugehörig.

Demgegenüber erstreckt sich sowohl der Anwendungsbereich der für die Verbrauchsteuern maßgeblichen System-Richtlinie 92/12/EWG (Art 2 Abs 2) als auch der der Mehrwertsteuer-SystemRL (Art 6) nicht auf die Kanarischen Inseln; Waren aus Gran Canaria sind daher für Zwecke von Verbrauchsteuern (Tabaksteuer) und Umsatzsteuer (EUST) als Drittland zu behandeln.

Es ist daher beim Import von Waren von den Kanarischen Inseln zwar kein Zoll, jedoch aber EUST und Tabaksteuer zu entrichten.

Werden Eingangsabgaben – zu denen auch die EUST und die Tabaksteuer gehören – nicht fristgerecht entrichtet, sieht § 35 Abs 1 eine Geldstrafe bis zum 2-fachen des auf die Ware entfallenden Abgabebetrag sowie den Verfall der Gegenstände vor. Ist ein Verfall nicht mehr möglich, so ist gem § 19 Abs 1 lit a auf Wertersatz zu erkennen, wenn der Verfall unvollziehbar wäre. Ist dieser Wertersatz zur Bedeutung der Tat oder zum Tätervorwurf außer Verhältnis, so ist dieser Wertersatz ganz oder zum Teil zu erlassen.

Die aus Gran Canaria bezogenen Zigarren unterliegen somit der österreichischen EUST iHv 20% und der Tabaksteuer iHv 13% des – österreichischen – Kleinverkaufspreises, welche in allen Fällen zu entrichten sind.

Varianten a) und b)

§ 35 Abs 4 ordnet den Verfall nach Maßgabe des § 17 an.

Verfall kommt lediglich im Fall a) in Betracht, da in diesem Fall die Zigarren noch vorhanden sind.

Demgegenüber kommt im Fall b) ein Verfall nicht – mehr – in Betracht, da die Zigarren bereits ihrer bestimmungsgemäßen Verwendung zugeführt wurden. Daher ist gem § 19 auf Wertersatz zu erkennen, wenn auf Verfall nicht mehr erkannt werden kann.

Auf Wertersatz kann zum Teil oder zur Gänze verzichtet werden, wenn dieser objektiv oder subjektiv unverhältnismäßig wäre. Die Praxis geht dabei von der „Zehntel-Regelung“ aus, dh wenn der strafbestimmende Wertbetrag weniger als 10% des Verfallwertes betragen würde. Nach der Rechtsprechung des VwGH (24.3.1994, 92/16/0092) kann davon bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von 20 % des Verfallwertes keine Rede sein, dass die Strafe des Verfalls zur Bedeutung der Tat in einem Missverhältnis stünde. Im gegenständlichen Fall kommt neben der EUST iHv 20 % noch die TabSt iHv 13% des Kleinverkaufspreises zum Tragen, womit keine Unverhältnismäßigkeit vorliegt.

Grundsätzlich könnte jedoch überlegt werden, ob nicht ein Irrtum über das Bestehen einer EUST- bzw TabSt-Pflicht eingewendet werden kann. Realistischerweise wird man vom durchschnittlichen Steuerpflichtigen verlangen können, dass er weiß, dass im Fall eines Erwerbes im Drittland (=Nicht EU-Mitgliedstaat) sowohl Zoll als auch EUST und Verbrauchsteuern anfallen werden. Dass im Fall der Kanarischen Inseln (EU-Mitgliedstaat Spanien) gemeinsames Zollgebiet und gemeinsames Verbrauchs- bzw Mehrwertsteuergebiet auseinander fallen, wird wohl von einem Steuerpflichtigen nicht verlangt werden können.

Fraglich ist, ob dies auch in jenen Fällen gelten soll, wo auf der übermittelten Rechnung keine USt ausgewiesen ist und ein Hinweis auf diese Verpflichtung sich in den AGB findet.

c) Selbstanzeige

Sofern die Selbstanzeige noch rechtzeitig ist (ggf Tatentdeckung durch die ausländischen Behörden bzw Verfolgungshandlung durch die inländische Strafverfolgungsbehörde) hat die Behörde gem § 29 Abs 4 auf Verfall der Monopolgegenstände (Zigarren) zu erkennen, damit sie nicht in den freien Verkehr gelangen.

Sind hingegen die Zigarren zwischenzeitig nicht mehr vorhanden, ist – abweichend von den Varianten a) und b) – nicht auf Wertersatz zu erkennen.

Wurden die Zigarren bereits verraucht, so ist bei der Selbstanzeige lediglich EUST und Tabaksteuer zu entrichten.

106. Verfahren – Zuständigkeit

Sachverhalt

Anlässlich einer Betriebsprüfung bei einem Wirtschaftstreuhand für die Jahre 2005 bis 2007, ergibt sich der Verdacht eines grob fahrlässig herbeigeführten Finanzvergehens mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von EUR 50.000,00. Wenige Wochen danach ergibt sich bei einer Umsatzsteuernachschaufung für das Jahr 2008 der Vorwurf einer Finanzordnungswidrigkeit im Gesamtausmaß von EUR 100.000,00.

Welche Zuständigkeit ergibt sich für das Finanzstrafverfahren?

Ändert sich die Zuständigkeit, wenn das Betriebsprüfungsergebnis nicht als grob fahrlässig sondern als „mit Eventualvorsatz begangen“ erachtet wird?

Lösungsvorschlag

Gem § 53 Abs 1 lit b iVm Abs 2 ist das Gericht ausschließlich bei vorsätzlichen Finanzvergehen zuständig, deren strafbestimmender Wertbetrag EUR 75.000 bzw 37.500 übersteigt. Hingegen fallen Finanzordnungswidrigkeiten niemals in die gerichtliche Zuständigkeit (§ 53 Abs 5); selbst wenn obiges Finanzvergehen mit dolus eventualis begangen worden wäre, ändert dies nichts an der finanzbehördlichen Zuständigkeit, da der strafbestimmende Wertbetrag nicht die Grenze der gerichtlichen Zuständigkeit erreicht.

107. Verfahren – Zuständigkeit

Sachverhalt

Der Amtsbeauftragte beantragt in seiner Stellungnahme an den Spruchsenat eine Bestrafung wegen eines Fahrlässigkeitsdeliktes mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von EUR 60.000,00.

Kann der Spruchsenat bei seiner Bestrafung – abweichend vom Antrag des Amtsbeauftragten – der Bestrafung ein Vorsatzdelikt zugrunde legen?

Angenommen derselbe Spruchsenat weicht bei seiner Beurteilung nicht nur von der Deliktsform ab (Vorsatz statt Fahrlässigkeit), sondern beurteilt auch den strafbestimmenden Wertbetrag abweichend, nämlich nicht mit EUR 60.000,00, sondern mit EUR 95.000,00). Ändert dies die Zuständigkeit?

Lösungsvorschlag

Ja; keine Bindung an Anträge des Amtsbeauftragten - keine Änderung der Zuständigkeit.

ja; §§ 54 Abs 1 iVm 64 Abs 2 Satz 2 ordnen die unverzügliche Anzeige an die StA an. Dieser Ausspruch ist bloß eine verfahrensleitende Anordnung und daher abgesondert nicht bekämpfbar.

108. Schwarzgeld im Nachlass

Sachverhalt

Der Erbe erkennt nach dem Tod des Erblassers, dass ihm dieser auch ein – aus Schwarzgeld dotiertes – Konto in Liechtenstein hinterlassen hat. Er kommt zu Ihnen als Berater und ersucht Sie um eine Analyse der finanzstrafrechtlichen Risiken.

Lösungsvorschlag

Infolge Ablebens des Täters kommt keine Strafbarkeit mehr in Betracht; der Strafanspruch erlischt und geht nicht auf die Gesamtrechtsnachfolger über.

Erbschaftssteuer (sofern der Erwerb von Todes wegen vor dem 1.8.2008 stattgefunden hat): Das ausländische Konto ist in das Nachlassverfahren einzubeziehen (Anzeigefrist von 3 Monaten ab Erbanfall), da es ansonsten zu einer Verkürzung der Erbschaftssteuer kommt (Abgabehinterziehung durch den Erben). Zu beachten ist die Befreiung gem § 15 Abs 1 Z 17 ErbStG, soweit das Kapitalvermögen der Endbesteuerung bzw Veranlagungsendbesteuerung gem § 37 Abs 8 EStG unterliegt (nicht entscheidend ist – nach Ansicht des BMF in diesem Fall – ob die Veranlagungsendbesteuerung auch tatsächlich durchgeführt worden ist). Die Verjährungsfrist beginnt gem § 208 Abs 2 BAO mit der Kenntnis der Abgabenbehörde vom Erwerbsvorgang zu laufen (nach Ansicht des BMF beginnt die absolute Verjährung auch dann zu laufen, wenn eine „unvollständige“ Erbschaftsteueranzeige erstattet wurde (vgl BMF 4.2.2005, SWK 2005 S 306). Die Verjährung beginnt daher nicht zu laufen, solange das Finanzamt überhaupt keine Kenntnis vom Erwerbsvorgang hat.

Einkommensteuer: Die Verpflichtung zur Abgabe der Steuererklärung sowie zur Bezahlung der Einkommensteuer für die bislang vom Erblasser nicht erklärten Kapitaleinkünfte und Spekulationseinkünfte geht auf den Erben über (§ 19 Abs 1 BAO).

Künftig sind die Kapitalerträge aus dem ausländischen Konto in Österreich zu erklären (Veranlagungsendbesteuerung gem § 37 Abs 8 EStG – 25% Sonder-EST), wenn nicht das Kapital nach Österreich transferiert und KEST-endbesteuert veranlagt wird.

Werden die Kapital- und Spekulationseinkünfte aus dem Auslandsdepot vom Erben künftig nicht erklärt, werden jährlich weitere Hinterziehungen an Einkommensteuer begangen.