

Finanzstrafrecht

Systematik und aktuelle Fälle

Mag. Rainer Brandl, StB

21., 28. und 29.4.2010

JKU LINZ

Fallprüfschema

Allgemeiner Teil

Finanzvergehen

Abgabenhinterziehung

Zollvergehen

Verfahrensrecht

Verbandsverantwortlichkeit

Standorte

Kontaktdaten

Fallprüfschema beim vorsätzlichen, vollendeten Begehungsdelikt

➤ I. Tatbestandsmäßigkeit gegeben?

- 1. Objektive Tatbestandsmerkmale erfüllt?
- 2. Subjektive Tatbestandsmerkmale erfüllt?
- 3. Zurechnung des Unrechts?

➤ II. Rechtswidrigkeit gegeben?

➤ III. Schuld gegeben?

- 1. Schuldfähigkeit?
- 2. Unrechtsbewusstsein?
- 3. Entschuldigungsgründe?

➤ IV. Strafaufhebungs- oder Strafausschließungsgründe gegeben?

⇒ Bestrafung wegen eines Vorsatzdeliktes

Fallprüfschema

Allgemeiner Teil

Finanzvergehen

Abgabenhinterziehung

Zollvergehen

Verfahrensrecht

Verbandsverantwortlichkeit

Standorte

Kontaktdaten

3

Fallprüfschema beim vorsätzlichen, vollendeten, unechten Unterlassungsdelikt

→ **I. Tatbestandsmäßigkeit gegeben?**

- 1. Objektive Tatbestandselemente erfüllt?
 - Erfolg eingetreten?
 - Handlungsverpflichtung gegeben?
 - Nichtvornahme des gebotenen Tuns?
 - Hypothetische Kausalität?
- 2. Subjektiver Tatbestand erfüllt?
 - Vorsatz bezüglich aller Tatbestandsmerkmale inkl. der die Handlungspflicht begründeten tatsächlichen Umstände
- 3. Zurechnung des Unrechts?

Fallprüfschema

Allgemeiner Teil

Finanzvergehen

Abgabenhinterziehung

Zollvergehen

Verfahrensrecht

Verbandsverantwortlichkeit

Standorte

Kontaktdaten

4

Fallprüfschema beim vorsätzlichen, vollendeten, unechten Unterlassungsdelikt

→ **II. Rechtswidrigkeit gegeben?**

→ **III. Schuld gegeben?**

- 1. Schuldfähigkeit?
- 2. Unrechtsbewusstsein?
- 3. Zumutbarkeit?

→ **IV. Strafaufhebungs- oder Strafausschließungsgründe gegeben?**

⇒ Bestrafung wegen vorsätzlichem Unterlassungsdelikt

Allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit

→ Zeitlich (§ 4)

- Strafdrohung im Zeitpunkt der Tatbegehung (Rückwirkungsverbot Art 7 Abs 1 EMRK)
- Strafe richtet sich nach Rechtslage im Zeitpunkt der Tatbegehung, außer Rechtslage im Zeitpunkt der Entscheidung ist für Täter günstiger

→ ne bis in idem

- Ein Beschuldigter darf nach einem rechtskräftigem Schuld- oder Freispruch wegen derselben Tat nicht noch einmal bestraft werden
- Art 4 7. ZPEMRK
- Art 54 SDÜ

→ Bestimmtheitsgebot

- Strafbar sind nur die in §§ 33 bis 52 mit Strafe bedrohten Handlungen oder Unterlassungen
- Soweit Steuertatbestände zugleich Straftatbestände sind, müssen daher auch sie dem strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz entsprechen.

Allgemeine Voraussetzungen der Strafbarkeit

→ Örtlich (§ 5)

- Begehung im Inland
 - Begehung im Inland
 - Taterfolg im Inland
 - Begehung im Zollgebiet der EU und Tatentdeckung im Inland
 - von österreichischen Staatsangehörigen im Ausland begangen
- Europäischer Haftbefehl für im Ausland verhängte Strafen
 - Umsetzung durch das EU-JZG
 - Auslieferung österreichischer Staatsangehöriger seit 2009
 - im Detail vgl *Sautner*, ÖJZ 2005/20

Wesentliche Einzelaspekte bei Finanzdelikten

- **Ausfüllung der Straftatbestände des FinStrG durch das Abgabenrecht**
- **Verknüpfung von Handlung und Erfolg**
- **Vorsatz – Begriff – Arten: Abgrenzung zur Fahrlässigkeit**
- **Fahrlässigkeit**
- **Versuch**
- **Beteiligung an Finanzdelikten**

Wesentliche Einzelaspekte bei Finanzdelikten

- **Der Irrtum im Finanzstrafrecht**
- **Entschuldigungsgründe**
- **Strafausschließungsgründe**
- **Strafaufhebungsgründe**
- **Konkurrenzen**
- **Strafbarkeit der juristischen Person
(Verbandsverantwortlichkeitsgesetz; siehe Anhang)**

Verknüpfung von Handlung und Erfolg

→ Kausalität

- Conditio-sine-qua-non – Formel

→ Objektive Zurechnung (Unrechtszurechnung)

- Adäquanzzusammenhang
- Risikozusammenhang
- Rechtmäßiges Alternativverhalten
- „Sozialadäquanz“

Vorsatz – Begriff – Arten: Abgrenzung zur Fahrlässigkeit

→ Die Elemente „Wissen“ und „Wollen“

- Wissenskomponente
 - Aktualwissen
 - „Parallelwertung in der Laiensphäre“

→ 3 Arten des Vorsatzes

- Wissentlichkeit
- Absichtlichkeit
- Bedingter Vorsatz

→ Zeitpunkt

→ Abgrenzung zur bewussten Fahrlässigkeit

Fahrlässigkeit

→ Arten

- Bewusste Fahrlässigkeit
- Unbewusste Fahrlässigkeit
- Grobe / Leichte Fahrlässigkeit
- Entschuldbare Fehlleistung

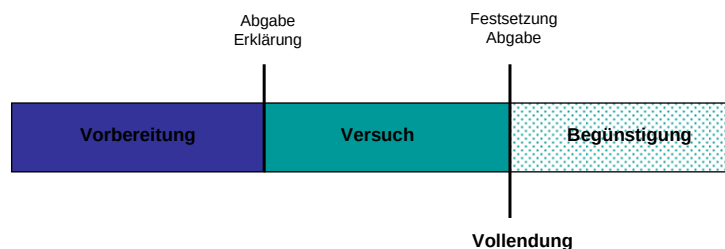
→ Sonderprobleme

- Übernahme- und Einlassungsfahrlässigkeit
- Auswahl- und Überwachungsverschulden insbesondere bei Unternehmen und Organen von Kapitalgesellschaften
- Sorgfaltsmaßstab der Parteienvertreter und Vertretung (§ 34 Abs 3)

Versuch

→ Typische Phasen eines vorsätzlichen Finanzdeliktes

- Vorbereitung
- Ausführungsnahe Handlung
- Ausführungshandlung
- Beendigung der Ausführungshandlung
- Deliktvollendung/Erfolgseintritt



Versuch

➤ Bei durch Bescheid festzusetzenden Abgaben

- Buchführung
- Bilanzerstellung
- Erstellung der Abgabenerklärung
- Unterfertigung der Abgabenerklärung
- Absendung der Abgabenerklärung (ausführungsnähe Handlung)
- Ergehen des Bescheides (Vollendungszeitpunkt)

Beteiligung an Finanzdelikten

➤ Einheitstätersystem

➤ Täterschaftsformen

- Unmittelbarer Täter
- Bestimmungstäter
- Beitragstäter

➤ Mitwisserschaft nach begangenem Finanzdelikt

➤ Vertreter und Berater als Beteiligte an Finanzdelikten

➤ Grenzen zulässiger Finanzstrafverteidigung

Irrtum im Finanzstrafrecht

➤ Begriff

➤ Einheitliche Regelung für

- Tatbildirrtum
- Verbotsirrtum

➤ Rechtsfolgen

- keine Bestrafung wegen Vorsatz
- Fahrlässigkeitsdelikt
 - entschuldbarer Irrtum
 - nicht entschuldbarer Irrtum

Entschuldigungsgründe

➤ Entschuldigender Notstand (§ 10)

➤ Einschränkung Voraussetzungen

- Gefahr eines bedeutenden Nachteils besteht
- Nachteil droht unmittelbar
- Nachteil wird durch eine Handlung abgewendet, die keinen unverhältnismäßig schwereren Schaden befürchten lässt
- Wenn in der Lage des Täters auch von einem mit dem rechtlich geschützten Werten verbundenen Menschen kein anderes Verhalten zu erwarten war und
- wenn sich der Täter der Gefahr nicht ohne einen von der Rechtsordnung anerkannten Grund bewusst ausgesetzt hat

Strafausschließungsgründe

➤ Mangelnde Strafbarkeit der Tat (§ 25/§ 191 StPO)

- wenn das Verschulden des Täters geringfügig ist und
- die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat
- hohe praktische Relevanz in der Verwaltungspraxis der Finanzstrafbehörden

Strafaufhebungsgründe

- **Selbstanzeige gem § 29 FinStrG**
- **Verjährung gem § 31 FinStrG**
- **Rücktritt vom Versuch gem § 14 FinStrG**
- **Amnestie**

Strafaufhebungsgründe

➤ Voraussetzungen einer strafaufhebenden Selbstanzeige

- Darlegung der Verfehlung
- Offenlegung der bedeutsamen Umstände
- Rechtzeitigkeit
 - keine Verfolgungshandlung
 - keine Kenntnis von der (unmittelbar bevorstehenden) Tatentdeckung
 - keine Außenprüfung
- Einbringung bei der zuständigen Behörde bzw. Finanzstrafbehörde
- Täternennung
- Entrichtung der verkürzten Abgaben nach Maßgabe der Abgabenvorschriften
- Keine Betretung auf frischer Tat

Strafaufhebungsgründe

➤ Besonderheiten zur Selbstanzeige

- Strafaufhebung insoweit (Teilwirkung)
 - bedeutsame Umstände offengelegt werden
 - Abgabebeträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er haftet, den Abgabenvorschriften entsprechend entrichtet werden
- Anwendungsbereich
 - bei sämtlichen Finanzvergehen nach dem FinStrG
 - im landesgesetzlichen Abgabenstrafrecht siehe § 254 Abs 1 idF AbgVRefG
 - davor: Selbstanzeige im VStG durch bloße Berichtigung (VfGH)
- Selbstanzeige als eng auszulegende Begünstigungsbestimmung?

Strafaufhebungsgründe

→ Verjährung

- Strafbarkeitsverjährung (§ 31 FinStrG)
 - Beginn grundsätzlich mit Erfolgseintritt
 - Frist 5 Jahre
 - Hemmung der Verjährung
 - Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens
 - Verfolgungshandlungen
 - (...)
 - absolute Verjährung nur im verwaltungsbehördlichen Verfahren
 - Entfall der absoluten Verjährungsfrist bei gerichtlich strafbaren Finanzvergehen (FinStrGNov 1998 ab 13.1.1999) – Günstigkeitsprinzip?
- Vollstreckungsverjährung (§ 32 FinStrG)

Exkurs: Verjährung Abgabenrecht/Finanzstrafrecht

- **abgabenrechtliche Bemessungsverjährung (§§ 207 ff BAO)**
- **finanzstrafrechtliche Verfolgungsverjährung (§ 31 FinStrG)**
- **relative Unabhängigkeit der Verjährungssysteme**
 - unterschiedlicher Beginn des Fristenlaufes
 - unterschiedliche Fristen
 - Keine Auswirkung von Unterbrechungen im Abgabenverfahren auf die Verjährung im Finanzstrafverfahren
- **Finanzstrafrechtliche Anknüpfung an den Beginn der abgabenrechtlichen Bemessungsverjährung**
 - § 208 Abs 2 BAO (ab Kenntnis der Erbschaft durch das Finanzamt)
 - Selbstbemessungsabgaben (insb UVA, LSt)?

Exkurs: Verjährung BAO

→ Bemessungsverjährung

- relative Verjährung
 - grundsätzlich 5 Jahre
 - 7 Jahre bei hinterzogenen Abgaben (§ 207 Abs 2 BAO)
 - Vorsatz als Vorfrage

- absolute Verjährung (§ 209 Abs 3 BAO)
 - 10 Jahre

→ Verlängerung der Verjährung (§ 209 Abs 1 BAO)

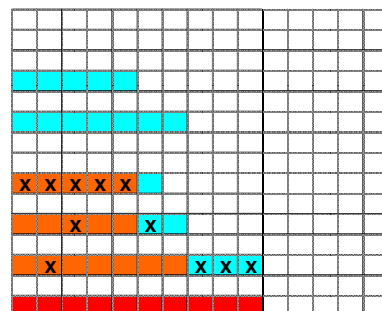
- Verlängerung um 1 Jahr, sofern innerhalb der Verjährungsfrist der Abgabenanspruch geltend gemacht wird
- weitere Verlängerung um 1 Jahr, wenn Amtshandlung iSd § 209 Abs 1 BAO im Verlängerungsjahr erfolgt

Exkurs: Verjährung BAO

relative Verjährung (§ 207 Abs 2 BAO)

- grundsätzlich
- bei Hinterziehung
- Geltendmachung des Abgabenanspruches (§ 209 Abs 1 BAO)
- bei Hinterziehung

absolute Verjährung (§ 209 Abs 3 BAO)



Exkurs: Verjährung FinStrG I

→ Auswirkungen der Bemessungsverjährung auf das FinStrG

- Selbstanzeige gem § 29 FinStrG bei abgabenrechtlich verjährten Steuerverkürzungen
 - Darlegung der Verfehlung ⇒ ja
 - Offenlegung der Umstände für die Feststellung der Verkürzung ⇒ nicht erforderlich (hA)
 - Schadensgutmachung ⇒ nicht erforderlich (hA)

Exkurs: Verjährung FinStrG II

→ § 31 Abs 1 letzter Satz FinStrG

- Beginn der Verfolgungsverjährung ist an den Beginn der Bemessungsverjährung gekoppelt
 - § 208 Abs 2 BAO (Änderung bereits durch AbgÄG 2003)
 - Kenntniserlangung durch Behörde (vollständige Anzeige nicht mehr erforderlich) von den der Erbschafts- und Schenkungssteuer unterliegenden Erwerben von Todes wegen für den Beginn der Verjährung erforderlich
 - nicht mehr erforderlich bei Schenkungen und GrESt
 - rückwirkende Anwendung auf Altfälle
- „unterjährige“ Veranlagungssteuern, Selbstbemessungsabgaben, vorläufige Veranlagung, rückwirkendes Ereignis
 - Beginn Fristenlauf bei absoluter Verjährung gem § 209 Abs 3 BAO
 - abweichende Rechtsprechung!

Exkurs: Verjährung FinStrG III

→ § 31 Abs 5 FinStrG – absolute Verjährung

- Neuregelung durch BGBl I 2004/57 ab 5.6.2004
- Verlängerung (Hemmung) der absoluten Verjährung bei anhängigem VfGH- oder VwGH-Verfahren
 - EB zur RV: „Eintritt der absoluten Verjährung als Konsequenz einer unangemessenen Dauer des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens ist mit einer ordnungsgemäßen Finanzstrafrechtspflege nicht vereinbar“

Exkurs: Verjährung FinStrG IV

VERJÄHRUNG IM ABGABENRECHT (BAO) UND FINANZSTRAFRECHT (FinStrG)

Strafbarkeitsverjährung

relative Verjährung (§ 31 Abs 1 FinStrG)

grundsätzlich

bei Begehung eines neuerlichen vorsätzlichen Finanzdeliktes (§ 31 Abs 3 FinStrG)

Hemmung zB so lange Strafverfahren anhängig ist (§ 31 Abs 4 FinStrG)

absolute Verjährung (§ 31 Abs 5 FinStrG)

Entfall der absoluten Verjährung im gerichtlichen Finanzstrafverfahren ab 13.1.1999.

fortgesetztes Delikt

gerichtliche Zuständigkeit: kein fortgesetztes Delikt mehr seit OGH 11.4.2007, 13 Os 1/07g

verwaltungsbehördliche Zuständigkeit

relative Verjährung: beginnt nicht zu laufen bis zur letzten Teilhandlung

absolute Verjährung: beginnt erst mit Abschluss der letzten Teilhandlung (VwGH 25.6.1998, 96/15/0167)

Dauerdelikt: beginnt erst zu laufen bei Beendigung des rechtswidrigen Zustandes

A 15x15 grid with columns numbered 1 to 15. The grid contains colored blocks: a blue block at (3,1)-(3,5), an orange block at (4,1)-(4,4) with an 'X' at (4,5), a blue block at (4,6)-(4,9), a blue block at (5,1)-(5,3), a blue block at (5,6)-(5,7), and a red block at (6,1)-(6,10).

Konkurrenzen (§§ 21, 22)

→ Überblick Konkurrenzformen

→ Scheinkonkurrenz

→ Erscheinungsformen

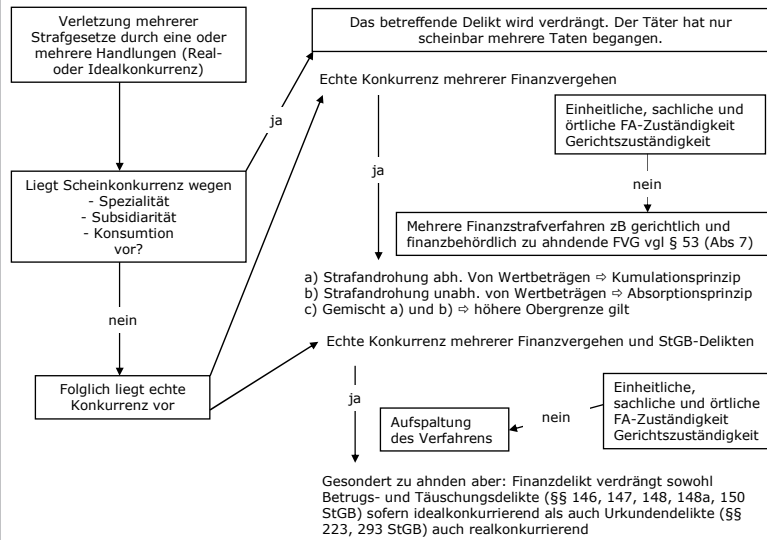
- Spezialität
- Subsidiarität
- Konsumtion

→ Wesentlichste Rechtsfolgen

Überblick Konkurrenzformen

	Handlungen	
Verletzungen	eine	mehrere
eines Gesetzes (einmalig)	keine Konkurrenz	keine Konkurrenz sog mehraktiges Delikt
mehrerer Gesetze	Idealkonkurrenz (ungleichartige Tateinheit)	Realkonkurrenz Tatmehrheit
desselben Gesetzes mehrfach	Idealkonkurrenz (gleichartige Tateinheit)	Realkonkurrenz Tatmehrheit

Konkurrenzen (§§ 21, 22)



Besonderer Teil

Finanzvergehen (§§ 33 - 52)

- Abgabenhinterziehung (§ 33)
- Fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34)
- Schmuggel/Verzollungsumgehung und Hinterziehung/Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§§ 35, 36)
- Abgabenhinterziehung (§ 37)
- Strafe bei vorliegender erschwerender Umstände (§ 38)
 - gewerbsmäßig
 - bandenmäßig
 - bewaffnet
- Wertzeichenvergehen (§§ 39, 40)
- Strafschärfung bei Rückfall (§ 41)

Besonderer Teil

➤ Finanzvergehen (§§ 33 - 52)

- Eingriffe in das Tabakmonopol (§§ 44, 45)
- Monopolhehlerei (§ 46)
- Strafschärfung bei Rückfall (§ 47 iHa §§ 44, 46 Abs 1)
- Verletzung der Verschlussicherheit (§ 48)
- Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise (§ 48a)
- Verletzung der Auskunftspflicht im Bargeldverkehr (§ 48b)
- Finanzordnungswidrigkeiten (§§ 49 - 51)
- Selbstverschuldete Berausung (§ 52)

Besonderer Teil

➤ Gerichtlich strafbare Handlungen

- Begünstigung (§ 248)
- Falsche Verdächtigung (§ 250)
- Verletzung der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht (§ 251)

Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG

→ § 33 umfasst vier Deliktsfälle:

- vorsätzliches Bewirken einer Abgabenverkürzung (§ 33 Abs 1)
- wissentliche Verkürzung von USt-Vorauszahlungen (§ 33 Abs 2 lit a)
- wissentliche Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen (§§ 33 Abs 2 lit b)
- vorsätzliches Bewirken einer Abgabenverkürzung durch zweckwidrige Verwendung (§ 33 Abs 4)

⇒ jeweils unter Verletzung einer Anzeigen-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht

Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG

→ Geschütztes Rechtsgut

- Besteuerungssystem als Ganzes (insbesondere Abgabenhoheit des Staates)

→ Tatobjekt

- einzelner Steueranspruch des Staates gegen Abgabepflichtigen

→ Tätersubjekt (Sonderdelikt)

- unmittelbarer Täter kann nur sein, wen eine abgabenrechtliche Pflicht selbst trifft
 - Abgabepflichtige (Steuerschuldner)
 - Abfuhrpflichtige (zB bei Lohnsteuer, KEST, Abzugsteuer)
 - Wahrnehmende
- Verbandsverantwortlichkeit seit 1.1.2006

Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG

→ Wahrnehmende

- Organe juristischer Personen (§ 80 Abs 1 BAO)
- Vertreter nicht geschäftsfähiger natürlicher Personen
- Geschäftsführer/Mitglieder von Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 81 BAO)
- Rechtsgeschäftliche Vertreter/Beauftragte
- faktische Wahrnehmung
 - befugte oder unbefugte Vertretung
 - unmittelbare Täterschaft nur bei Setzung einer Ausführungshandlung

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Objektiver Tatbestand

- Bewirken einer Abgabenverkürzung
 - typischerweise durch Verletzung einer Erklärungspflicht
 - Abgabe einer unrichtigen oder unvollständigen Erklärung
 - Nichtabgabe der Erklärung
 - Gesamtverlust/Verlustvortrag?
- Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht
 - Kausalität für Herbeiführung der Abgabenverkürzung nicht erforderlich („unter“ = Tatmodalität)

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht

→ Anzeigepflicht

- allgemeine Anzeigepflicht (§ 120 BAO); zur strafrechtlichen Relevanz vgl *Leitner/Toifl/Brandl*³, Rz 783, 784
- spezielle Anzeigepflichten (zB § 22 Abs 1 ErbStG)
- Zweck: Mitteilung der Entstehung des Abgabeanpruchs dem Grunde nach

→ Abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht

- § 119 BAO: vollständige und wahrheitsgemäße Offenlegung der abgabenrechtlich bedeutsamen Umstände nach Maßgabe der Abgabenvorschriften
 - nur soweit gesetzlich angeordnet
 - § 119 BAO: keine eigenständige Anordnung einer Offenlegungspflicht

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Mitwirkungspflicht (§ 138 BAO)

→ Umfang und Grenzen der Offenlegungspflicht

- Geeignetheit
- Erforderlichkeit
- Notwendigkeit
- Verhältnismäßigkeit

→ „bedeutsame Umstände“ iSd § 119 BAO: rechtlich vorgefilterte Tatsachen

→ Offenlegung durch Erklärungsformular (*Leitner/Toifl/Brandl*³, Rz 793)

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Maßstab für Umfang der Offenlegungspflicht: objektiv vertretbare Rechtsauffassung

- Wer trägt Subsumtionsrisiko?
- Objektiver Maßstab der Vertretbarkeit oder subjektiver Maßstab je nach Fähigkeiten und Kenntnissen des Abgabepflichtigen?
- Offenlegungspflicht der Abweichung von der hL? (*Leitner/Toifl/Brandl*³, Rz 803 ff)
- Rechtsauffassung der Behörde (I. Instanz) als zutreffender Maßstab? (vgl VwGH 19.12.2001, 2001/13/0064)
- Offenlegungspflicht bei unmittelbarer Berufung auf Gemeinschaftsrecht (*Leitner/Toifl/Brandl*³, Rz 816)

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Erweiterte Mitwirkungspflicht

- bei außergewöhnlichen Sachverhalten
- bei eingeschränkter Ermittlungsmöglichkeit der Abgabenbehörden (insbesondere Drittlandssachverhalte; jedoch innerhalb EU umfassende Amts- und Rechtshilfe)
- bei gesetzlicher Einschränkung der amtswegigen Ermittlungsmöglichkeit (zB Bankgeheimnis)
- keine erweiterte Mitwirkungspflicht im Strafverfahren (BGH)

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Grenzen der Mitwirkungspflicht

- berufsrechtliche Verschwiegenheitspflichten
 - auch, wenn es um eigene Abgabepflicht des zur Verschwiegenheit Verpflichteten geht
- bei Gefahr der Verletzung des Verbots des Zwangs zur Selbstbeschuldigung (Art 6 EMRK)
 - keine Zwangsmittel ab strafrechtlicher Beschuldigtenstellung
- keine Zwangsmittel wenn strafrechtliche Beschuldigtenstellung absehbar ist
 - Absehen von Verhängung einer Zwangsstrafe durch rechtmäßige Ermessensübung
- Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das abgabenrechtliche Mitwirkungssystem
- aber Mitwirkungspflicht im Rahmen einer strafrechtlichen Prüfung
 - vgl *Leitner/Toifl/Brandl*³, Rz 822
 - Folge: bei Verletzung Schätzungsberechtigung

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Abgabenerklärung als besonderes Instrument der Offenlegung

- nicht nur Mitteilungen über Tatsachen, sondern rechtliche Vorabbeurteilungen
- Erklärungen über vorgenommene rechtliche Wertungen und Subsumtionen
- amtliche Vordrucke: materieller Abgabenerklärungsbegriff (vgl *Achatz* in *Leitner/Zitta*, 39 ff)
- fehlerhaftes Ausfüllen der Erklärung bei offengelegtem Sachverhalt

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Exkurs: Berichtigungspflicht – § 139 BAO

- Berichtigungspflicht gem § 139 BAO
 - keine Berichtigungspflicht bei vorsätzlicher Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht
 - Berichtigungspflicht trifft nur Abgabepflichtige, die fahrlässig oder ohne jede Fahrlässigkeit eine unrichtige Abgabenerklärung eingereicht haben
 - nach BMF (9.3.2006, BMF-010103/0020-VI/2006) ebenso keine Berichtigungspflicht bei fahrlässiger Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht („Nichtanwendungserlass“)

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Exkurs: Berichtigungspflicht – § 139 BAO

- vorsätzliche Verletzung der Berichtigungspflicht gem § 139 BAO
 - Abgabenhinterziehung, wenn Fehler vor Ergehen des Bescheides erkannt wird
 - straflose Nachtat bei ursprünglich fahrlässiger Abgabenverkürzung und Erkennen des Fehlers nach Bescheidzustellung
 - Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 FinStrG bei ursprünglicher Abgabenverkürzung ohne jede Fahrlässigkeit
 - die Nichtberichtigung kann den Tatbestand einer Abgabenhinterziehung nicht abermals verwirklichen (*Kneidinger*, Finanzstrafrecht 2004, 9 [23])

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

➤ Exkurs: Berichtigungspflicht – § 139 BAO

- Berichtigungspflicht gem § 139 BAO für gewillkürte Vertreter (insb WT)
 - WT gehört nicht zum Personenkreis des § 139 BAO
 - WT kann aber eine Handlungspflicht treffen, wenn
 - der vertretene Abgabepflichtige zur Berichtigung gem § 139 BAO verpflichtet ist und
 - der Auftrag des Mandanten sich auf darauf erstreckt (umfassender Auftrag oder konkreter Einzelauftrag)

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

➤ Exkurs: Berichtigungspflicht – § 139 BAO

- Berichtigungspflicht gem § 139 BAO für gewillkürte Vertreter (insb WT)
 - Mögliche Konstellationen
 - keine Berichtigungspflicht in Bezug auf Erklärungen, die vom Mandanten oder einem Parteienvertreter vor der Betreuungszeit eingereicht wurden
 - Hinweis auf Berichtigungspflicht bzw Selbstanzeige
 - keine Berichtigungspflicht, wenn Mandant vorsätzlich unrichtige Erklärungen veranlasst hat
 - Hinweis auf Selbstanzeige
 - Wahrnehmung der Berichtigungspflicht bei Beauftragung durch Mandanten
 - umfassend beauftragter WT
 - Wahrnehmung der Berichtigungspflicht kraft Auftrag
 - selbst wenn Erklärung vorsätzlich unrichtig durch WT erstellt wurde
 - Selbstanzeigemöglichkeit auch gegen den Willen des Mandanten

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Taterfolg

- Eintritt einer Abgabenverkürzung
 - Voraussetzung: Entstandene Steuerschuld
 - Verkürzung ist von den Finanzstraßbehörden/Gerichten eigenständig zu beurteilen
- Abgabenverkürzung
 - tatsächlicher bzw wirklicher Schaden des Fiskus
 - Verkürzung liegt bereits dann vor, wenn die Abgabe dem Steuergläubiger nicht in dem Zeitpunkt zukommt, in dem er nach dem Steuergesetz darauf Anspruch hat, bloße Verspätung genügt (hA)
 - bloße Versäumung eines Zahlungstermins
 - niemals Abgabenhinterziehung oder fahrlässige Abgabenverkürzung

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

→ Subjektiver Tatbestand

- (zumindest bedingter) Tatvorsatz im Zeitpunkt der Tat und im Hinblick auf alle objektiven Tatbestandsmerkmale
 - Vorsatz nach Vollendung kann Täter nicht angelastet werden
- Höhe des Verkürzungsbetrages (strafbestimmender Wertbetrag) kein objektives Tatbestandsmerkmal (hA)
 - objektive Bedingung der Strafbarkeit
 - der Vorsatz muss sich demnach auf Verkürzungsbetrag nicht erstrecken
 - kritisch *Fuchs* und *Leitner* in Leitner, Finanzstrafrecht 2006

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 1 FinStrG

➤ Kritik

- Abgabenverkürzung ist objektives, unrechtsprägendes Tatbestandsmerkmal
- Vorsatz muss sich daher auch in groben Umrissen auf die Höhe des Verkürzungsbetrages erstrecken
 - gleiches Regelungsziel wie qualifizierte Vermögensdelikte des StGB (schwerer Betrug, schwerer Diebstahl)
- § 33 Abs 5 FinStrG somit echte Deliktsqualifikation und nicht bloße Strafzumessungsvorschrift
 - Verfassungsrechtliche Argumente: Gefahr exzessiver Strafraahmenbildung (vgl. *Grabenwarter/Leitner*, Abgabenverkürzung auf Zeit, JBl 2000, 613)

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 3 lit a bis f FinStrG

➤ Legaldefinition der technischen Vollendung der Abgabenverkürzung (=Eintritt des Taterfolges)

- § 33 Abs 3 lit a: bescheidmäßig festzusetzende Abgaben
- § 33 Abs 3 lit b: Selbstbemessungsabgaben
- § 33 Abs 3 lit c und d: Abgabengutschriften
- § 33 Abs 3 lit e: Abgabenerstattungen, Abgabenvergütungen
- § 33 Abs 3 lit f: Abgabennachsicht, Abgabenverzicht

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 3 lit a FinStrG

↪ bescheidmäßig festzusetzende Abgaben

- ↪ durch zu niedrige Festsetzung (1. Alternative)
 - ↪ vorläufige Festsetzung genügt
 - ↪ Wiederaufnahme hat auf ursprüngliche Vollendung keinen Einfluss
- ↪ durch Nichtfestsetzung (2. Alternative)
 - ↪ bei Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruchs mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist
 - ↪ Erklärungsfristen gem § 134 BAO 30.4. bzw 30.6. des Folgejahres
 - ↪ BMF: Erstreckungsmöglichkeit nicht relevant!
 - ↪ abgabenrechtlich erfasster Abgabepflichtiger kann dieses Verkürzungsdelikt durch Unterlassung nicht vollenden, sondern bloß in Versuchsform begehen (siehe allerdings OGH 19.3.2009, 13 Os 105/08b)
 - ↪ Verkürzungsvorsatz ist zu klären (Erwartung einer Schätzung)

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 3 lit b FinStrG

↪ Selbstbemessungsabgaben

- ↪ Vollendung durch Nichtzahlung am Fälligkeitstag
 - ↪ sofern gleichzeitig eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht vorliegt
- ↪ insbesondere USt-VZ, Lohnabgaben, KEST, Verbrauchsteuern
- ↪ bei Verkürzung von USt-VZ und Lohnsteuer
 - ↪ Verdrängung § 33 Abs 1 durch § 33 Abs 2 lit a und b FinStrG

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 5 FinStrG

→ Strafdrohungen

- primär Geldstrafe
- Ersatzfreiheitsstrafe (zwingend)
- Freiheitsstrafe (nach Maßgabe des § 15 FinStrG)
- Verfall/Wertersatz (sofern gesetzlich vorgesehen)
- Verbandsgeldbuße
- Nebenfolgen
 - zB Entzug von Berechtigungen
 - disziplinarrechtliche Folgen

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 5 FinStrG

→ Geldstrafe

- Obergrenze
 - 2fache des Verkürzungsbetrages (= strafbestimmender Wertbetrag)
- Untergrenze
 - § 16 FinStrG: Mindestgeldstrafe EUR 20,00
 - § 23 Abs 4 FinStrG
 - mind 10% des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe
 - Unterschreitung nur bei Vorliegen besonderer Gründe möglich

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 5 FinStrG

➤ Geldstrafe

- Ermittlung des Verkürzungsbetrages
 - steuerartbezogen
 - keine Aufrechnung der verkürzten Abgaben mit anderen zu hoch entrichteten Abgaben
 - steuerperiodenbezogen
 - keine Totalgewinnbetrachtung
 - steuersubjektbezogen
 - Berechnung erfolgt für jedes Steuerrechtssubjekt gesondert
- Kritik
 - bloße Steuerverzögerung wird endgültiger Steuerverkürzung gleichgestellt
 - zeitpunktbezogene Ermittlung entspricht nicht dem tatsächlichen, wirklichen Schaden

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 5 FinStrG

➤ Geldstrafe

- Sonderprobleme
 - keine Bindungswirkung an abgabenrechtliche Feststellungen
 - Nachträgliche Nachsicht von Abgabenschuld ist nicht zu berücksichtigen
 - Ermittlung bei Steuern mit progressiven Tarifen
 - Verkürzungsbetrag bei erhöhter Verlustveranlagung
 - abgabenrechtliche Schätzung/finanzstrafrechtliche Schätzung
 - unterschiedliche Beweislast
 - unterschiedliches Beweismaß

Abgabenhinterziehung – § 33 Abs 5 FinStrG

➤ Ersatzfreiheitsstrafe

- für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geldstrafe
 - bis zu 1 Jahr im gerichtlichen Finanzstrafverfahren
 - bis zu 3 Monaten vor dem Spruchsenat
 - bis zu 6 Wochen vor dem Einzelbeamten

➤ Freiheitsstrafe

- bis zu 2 Jahre im gerichtlichen Finanzstrafverfahren
- bis zu 3 Monaten im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren
 - nur vom obligatorisch zuständigen Spruchsenat
- Verhängung nur, wenn aus präventiven Gründen erforderlich (§ 15 Abs 2)

Exkurs: gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung

➤ Geldstrafe

- bis zum 3fachen des Verkürzungsbetrages

➤ Ersatzfreiheitsstrafe

- bis zu 1,5 Jahre
- bis zu 2 Jahre wenn Verkürzungsbetrag > EUR 500.000

➤ Freiheitsstrafandrohung

- bis zu 3 Jahre (seit 13.1.1999)
- bis zu 5 Jahre wenn Verkürzungsbetrag > EUR 500.000 (seit 5.6.2004)
- bis zu 7 Jahre wenn Verkürzungsbetrag > EUR 3 Mio (seit 1.1.2006)

Exkurs: gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung

→ Hintergrund der Strafverschärfung

- Zunahme der Fiskalkriminalität
 - zB Vorsteuerbetrug, Karussellgeschäfte
- Privilegierung von Betrügereien gegenüber der öffentlichen Hand im Verhältnis zu Betrügereien gegenüber Privatpersonen
 - zB schwerer Betrug bis zu 10 Jahre Freiheitsstrafdrohung
- Umsetzung EU-rechtlicher Vorgaben
 - Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der EU
- nach hA gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung keine Vortat zur Geldwäscherei (§ 165 StGB)
 - nur Schmuggel, sofern gerichtlich zu ahnden

Exkurs: gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung

→ Legaldefinition Gewerbsmäßigkeit

- **Absicht** (dem Täter kommt es darauf an)
- sich durch **wiederkehrende Begehung**
- eine **fortlaufende Einnahme** zu verschaffen

Exkurs: gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung

Einzelaspekte

- Absicht muss beim Täter selbst vorliegen (Schuldmerkmal)
 - bloßes Wissen des Beitragstäters von der Absicht des Täters genügt nicht
- Vorteil muss für die eigene Person angestrebt werden
- Bagatellgrenze muss überschritten sein
- wiederkehrende Begehung nicht erforderlich; entsprechende Absicht genügt
 - tatsächlich wiederkehrende Begehung stellt Straferschwerungsgrund dar (kein Doppelverwertungsverbot)

Abgabenhinterziehung – Einzelfragen

→ Scheingeschäfte

- Rechtsfolge § 23 BAO: Geltung des verdeckten Geschäftes
- Vortäuschen von Geschäften
- Verletzung der Wahrheitspflicht
- tritt Abgabenverkürzung hinzu → vorsätzliche Abgabenverkürzung iSd § 33 FinStrG

Abgabenhinterziehung – Einzelfragen

→ Treuhandkonstruktionen/Einkünftezurechnung

- Rechtsfolge § 24 BAO: Zurechnung zum wirtschaftlichen Eigentümer
- entscheidend ist, wer über die Einkunftsquelle disponieren kann
 - funktionsloser liechtensteinischen Finanzierungsgesellschaft können somit von vornherein keinerlei Einkünfte zugerechnet werden

Abgabenhinterziehung – Einzelfragen

→ Missbrauch iSd § 22 BAO

- ungewöhnliche, ausschließlich steuerlich motivierte Gestaltung
- Nichtanerkennung von Gestaltungen wegen Missbrauchs
 - mangelnde Bestimmtheit des § 22 BAO
 - vielfältige Anknüpfungspunkte für steuerstrafrechtlich relevante Irrtümer
 - Strafbarkeit regelmäßig nur dann, wenn der Abgabenanspruch auf eine andere Korrektornorm gestützt werden kann
 - zB Einkünftezurechnung, Scheingeschäft

Abgabenhinterziehung – Einzelfragen

→ Verrechnungspreise

- Rechtsgrundlagen für die Korrektur
 - Überführung von Wirtschaftsgütern (§ 6 Z 6 EStG)
 - verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage (§ 8 KStG)
- finanzstrafrechtliche Relevanz
 - Bewirken einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht
 - Indiz: Gewinnverschiebung in niedrig besteuerte ausländische Konzerngesellschaften
- Anknüpfungspunkte für Irrtum (vgl. *Leitner*, Finanzstrafrecht 2009, 199)
 - Korrekturen innerhalb zulässiger Bandbreiten
 - Verschiebung von Steuersubstrat zwischen Konzerngesellschaften mit gleichem Steuerniveau

Abgabenhinterziehung – Einzelfragen

→ Verletzung von abgabenrechtlichen Formal- und Nachweispflichten

- Formal- oder Nachweispflichten als materielles Tatbestandsmerkmal der Steuernorm oder als Verfahrensvorschrift?
 - Nachweise ohne Beweismittelbeschränkung bzw -ausschluss
 - Nachweise mit Beweismittelbeschränkung bzw -ausschluss
- Offenlegungspflicht bei Formal- und Nachweispflichten
- Beispiele
 - Werbecharakter von Bewirtungsspesen
 - Ausfuhrnachweis
 - Buchnachweis
 - mehrwertsteuergerechte Rechnung

Abgabenhinterziehung – Einzelfragen

→ Verweigerung der Empfängerbenennung gem § 162 BAO

- Empfängerbenennung erst auf Verlangen der Abgabenbehörde
- zuvor keine Offenlegungspflichtverletzung möglich
- Versagung der Betriebsausgabe bei Nichtnennung
 - Gefährdungshaftung für Steueranspruch des Empfängers
 - Gefährdungshaftungsanspruch nicht Tatobjekt des § 33 FinStrG
- Nennung von fingierten Empfängern
- Zusage der Nichtnennung
 - bei entsprechendem Vorsatz uU strafbarer Tatbeitrag
 - vgl Dannecker in Leitner, Finanzstrafrecht 1996 – 2002, 470

Abgabenhinterziehung – Einzelfragen

→ Abzug verbotener Zahlungen iSd § 20 Abs 1 Z 5 EStG

- abgabenrechtliche Nichtabzugsfähigkeit von Geld- und Sachzuwendungen, deren Gewährung oder Annahme mit gerichtlicher Strafe bedroht ist
- Abgabenrecht verweist auf strafrechtliche Vorfrage
 - Beurteilung durch Abgabenbehörde nach strafrechtlichen Grundsätzen
- gerichtliche Strafbedrohtheit
 - Strafbarkeit im Inland?
 - Angesprochene Delikte?
 - abgeschlossener Katalog in EStR Rz 4840 ff?
 - Irrtumsproblematik
- Verhältnis zu Empfängerbenennungsverlangen § 162 BAO

Abgabenhinterziehung – Abgrenzung/Konkurrenzen

➤ zu anderen Finanzvergehen

- Umsatzsteuervorauszahlungsdelikte (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG)
- Verkürzung lohnabhängiger Abgaben (§ 33 Abs 2 lit b FinStrG)
- Verkürzung von Eingangs- und Ausgangsabgaben (§ 35 FinStrG)
- Finanzordnungswidrigkeiten (§§ 49, 51 FinStrG)

➤ zu Delikten des StGB

- (Behörden)Betrug (§ 22 Abs 2 FinStrG)
- Urkundendelikte (§ 22 Abs 3 FinStrG)
- Kridadelikte
- Amtsmissbrauch (§ 302 StGB)

Umsatzsteuerdelikte

➤ Umsatzsteuervorauszahlungsstadium

- USt-VZ-Hinterziehung gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG
- Finanzordnungswidrigkeit gem § 49 Abs 1 lit a FinStrG
- Finanzordnungswidrigkeit gem § 49 Abs 1 lit b FinStrG

➤ Umsatzsteuerjahresstadium

- Jahresumsatzsteuerhinterziehung gem § 33 Abs 1 FinStrG
- fahrlässige Jahresumsatzsteuerverkürzung gem § 34 FinStrG

Umsatzsteuerdelikte

→ USt-VZ-Hinterziehung gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG

- Tatbestandsmerkmale
 - vorsätzlich (hA) Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von § 21 UStG entsprechenden Voranmeldungen
 - wissentliche Verkürzung von Umsatzsteuer (Vorauszahlungen oder Gutschriften)
- Eintritt des Taterfolges/der Abgabenverkürzung:
 - (teilweise) Nichtentrichtung am Fälligkeitstag
 - unrechtmäßige Geltendmachung einer Gutschrift

Umsatzsteuerdelikte

→ Finanzordnungswidrigkeit gem § 49 FinStrG

- Tatbestandsmerkmale
 - vorsätzliche Nichtentrichtung von Selbstbemessungsabgaben bis spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit, es sei denn es wird die Höhe des geschuldeten Betrages bekanntgegeben
 - vorsätzliche Geltendmachung ungerechtfertigter Abgabengutschriften durch Abgabe unrichtiger UVA
- Strafdrohung
 - ausschließlich Geldstrafdrohung bis zu 50 % des nicht oder verspätet entrichteten Abgabenbetrages

Umsatzsteuerdelikte

➤ Abgrenzung/Konkurrenz der USt-VZ-Hinterziehung

- zu § 33 Abs 1 FinStrG
 - (versuchtes) Jahresumsatzsteuerdelikt verdrängt das UVZ-Delikt
- zu § 49 Abs 1 FinStrG
 - sind beide Tatbestände erfüllt → § 33 Abs 2 lit a FinStrG
 - keine Wissentlichkeit hinsichtlich der Nichtentrichtung
 - § 49
 - kein Vorsatz hinsichtlich Abgabe UVA gem § 21 UStG
 - § 49
- zu § 34 Abs 1 FinStrG
 - fahrlässige UVZ-Delikte sind nicht strafbar
 - strafbar ist erst die fahrlässige Jahresumsatzsteuerverkürzung

Hinterziehung von Lohnsteuer und DB

➤ Hinterziehung gem § 33 Abs 2 lit b FinStrG

- Objektiver Tatbestand
 - wissentliche Nichtentrichtung bzw unvollständige Entrichtung von Lohnsteuer (LSt) und Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB)
 - vorsätzliche Verletzung zur Führung von § 76 EStG entsprechenden Lohnkonten
 - § 76 EStG verpflichtet den Arbeitgeber, für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto zu führen und bestimmte – in § 76 EStG angeführte – Angaben zu vermerken
 - Erweiterung der anzuführenden Angaben durch die Lohnkontenverordnung 2006 (BGBl II 2005/256)
- Eintritt der Verkürzung
 - (teilweise) Nichtentrichtung am Fälligkeitstag

Hinterziehung von Lohnsteuer und DB

➤ Abgrenzung/Konkurrenz

- zu § 33 Abs 1 FinStrG
 - § 33 Abs 1 scheitert idR an der mangelnden Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht
 - nur im Fall der behördlichen Verpflichtung zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen (§ 80 EStG bzw § 43 Abs 2 FLAG)
- zu § 34 Abs 1 FinStrG
 - grundsätzlich keine Pflicht zur Offenlegung
- zu § 49 Abs 1 FinStrG
 - sind beide Tatbestände erfüllt → § 33 Abs 2 lit b FinStrG

Fahrlässige Abgabenverkürzung gem § 34 FinStrG

➤ Grundsätzliches

- objektiver Tatbestand entspricht § 33 Abs 1 und 4 FinStrG
 - keine fahrlässige Verkürzung von USt-VZ (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG) und von LSt und DB (§ 33 Abs 2 lit b FinStrG)
- Erfolgseintritt: § 33 Abs 3 gilt entsprechend
- Sonderdelikt analog § 33 FinStrG
 - Übernahme und Einlassungsfahrlässigkeit
 - Auswahl und Überwachungsverschulden
- Strafbarkeit der berufsmäßigen Parteienvertreter nur bei grober Fahrlässigkeit (§ 34 Abs 3)
 - schweres Verschulden der Parteienvertreter bei Beratung und Vertretung

Fahrlässige Abgabenverkürzung gem § 34 FinStrG

→ Objektive Erfolgszurechnung beim Fahrlässigkeitsdelikt

- Objektive Erfolgszurechnung im Hinblick auf amtswegige Ermittlungspflicht
- Folgen der Nichtzurechenbarkeit des Erfolges

→ Irrtum und Vorwerfbarkeitsprüfung

→ Strafdrohung / Zuständigkeit

- Ausschließlich Geldstrafe
 - Obergrenze: 1facher Verkürzungsbetrag
- keine Freiheitsstrafe
- kein Verfall
- gerichtliche Zuständigkeit nur bei subjektiver Konnexität mit gerichtlich strafbaren Finanzvergehen (§ 53 Abs 3)

Zollvergehen – Überblick

→ Zollvergehen nach FinStrG

- Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§ 35)
- Verzollungsumgehung und fahrlässige Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§ 36)
- vorsätzliche Eingriffe in Monopolrechte (§ 44)
- fahrlässige Eingriffe in Monopolrechte (§ 45)
- Monopolhehlerei (§ 46)
- Verletzung der Verschlusssicherheit (§ 48)
- Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise (§ 48a)
- Verletzung der Auskunftspflicht im Bargeldverkehr (§ 48b)
- Finanzordnungswidrigkeiten (§§ 49 ff)

Zollvergehen – Überblick

→ Zollvergehen in Nebengesetzen

- § 7 Ausfuhrerstattungsgesetz
- § 29 Marktordnungsgesetz 2007
- § 39 Außenhandelsgesetz 2005
- § 7 Produktpirateriegesetz
- § 91 Alkoholsteuergesetz
- § 11 Mineralölsteuergesetz
- § 42 Tabakmonopolgesetz

Zollvergehen gem § 35 FinStrG

→ Geschütztes Rechtsgut

- Zollhoheit der Europäischen Gemeinschaft

→ Geschütztes Gebiet

- Zollgebiet der Gemeinschaft gegenüber Drittstaaten

→ Tatobjekt

- eingangs- und ausgangsabgabenpflichtige Waren

→ Tatsubjekt

- wer die im Zollrecht vorgesehene, ihn persönlich treffenden Pflichten verletzt
 - Beförderungspflicht, Gestellungspflicht, Pflichten iZm der zollamtlichen Überwachung

Zollvergehen gem § 35 FinStrG

→ § 35 umfasst 3 Deliktgruppen

- Schmuggel (§ 35 Abs 1)
- Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§ 35 Abs 2)
- pflichtwidrige Verwendung von Waren (§ 35 Abs 3)

→ **Eingangsabgaben**

- Zölle
- sonstige bei der Einfuhr von Waren zu erhebende Abgaben
 - EUST
 - Verbrauchsteuern

→ **Ausgangsabgaben werden derzeit nicht erhoben**

Schmuggel gem § 35 Abs 1 FinStrG

→ **Einfuhrschmuggel gem § 35 Abs 1 lit a – 3 Tatbestände**

1. vorsätzliches vorschriftswidriges Verbringen eingangsabgabepflichtiger Waren in das Zollgebiet
2. vorsätzliches vorschriftswidriges Verbringen eingangsabgabepflichtiger Waren aus einer Freizone oder Freilager in einen anderen Teil des Zollgebietes
3. vorsätzliches Entziehen eingangsabgabepflichtiger Waren aus der zollamtlichen Überwachung

→ **Ausfuhrschmuggel gem § 35 Abs 1 lit b**

- vorsätzliches Verbringen ausgangsabgabepflichtiger Waren aus dem Zollgebiet ohne Abgabe einer Zolldanmeldung (Ausfuhrschmuggel)
 - fehlende praktische Relevanz von Ausfuhrabgaben

Schmuggel gem § 35 Abs 1 FinStrG – Fall 1

➤ Objektiver Tatbestand

- eingangsabgabepflichtige Waren (Nichtgemeinschaftsware)
- vorsätzliches vorschriftswidriges Verbringen in das Zollgebiet
= Zollschuldentstehungstatbestand des Art 202 Abs 1 lit a ZK
 - betrifft die Phase vom unmittelbaren Grenzübertritt bis zur Gestellung
 - umfasst jedes Verbringen unter Nichtbeachtung der Verpflichtung zur ordnungsgemäßen Beförderung und Gestellung
- Erfolgsdelikt – Zeitpunkt der Vollendung
 - Überschreiten der grünen Grenze
 - Benützung eines nicht zugelassenen Verkehrsweges
 - Unterlassen der Gestellung

Schmuggel gem § 35 Abs 1 FinStrG – Fall 2

➤ Objektiver Tatbestand

- vorschriftswidriges Verbringen aus einer Freizone oder einem Freilager in einen anderen Teil des Zollgebiets
= Zollschuldentstehungstatbestand des Art 202 Abs 1 lit b ZK
 - keine praktische Bedeutung in Österreich

Schmuggel gem § 35 Abs 1 FinStrG – Fall 3

➤ Objektiver Tatbestand

- eingangsabgabepflichtige Waren
- Entziehen aus der zollamtlichen Überwachung
= Zollschuldentstehungstatbestand des Art 203 Abs 1 ZK
 - bereits begonnene zollamtliche Überwachungsmaßnahmen können nicht mehr durchgeführt werden
 - unerlaubtes Verlassen des Arbeitsplatzes nach Gestellung
 - Entfernen aus dem Verwahrungsort oder Zolllager
 - keine bestimmungsgemäße Verwendung
- Erfolgsdelikt – Zeitpunkt der Vollendung
 - Zeitpunkt, in dem der behördliche Zugriff auf die Ware unmöglich geworden ist

Schmuggel gem § 35 Abs 1 FinStrG

➤ Subjektiver Tatbestand

- (zumindest bedingter) Tatvorsatz im Zeitpunkt der Tat und im Hinblick auf alle objektiven Tatbestandsmerkmale
 - trotz Kenntnis der Verpflichtung, die eingangsabgabepflichtige Ware einer zollamtlichen Behandlung zuzuführen, wird dies bewusst unterlassen
Bsp: Wahl des Grünkanals bei der Einreise in das Gemeinschaftsgebiet (vgl VwGH 2002/16/0151)
 - die Abgabenverkürzung ist kein objektives Tatbestandsmerkmal, daher ist kein Vorsatz hinsichtlich der Verkürzung von Abgaben erforderlich

Schmuggel gem § 35 Abs 1 FinStrG

→ Strafdrohung (§ 35 Abs 4 FinStrG)

- Geldstrafe bis zum Zweifachen des auf die Ware entfallenden Abgabebetrages (Zoll und EUST sowie Verbrauchsteuern)
- Freiheitsstrafe bis zu 2 Jahren nach Maßgabe des § 15 FinStrG
- Verfall bzw Wertersatz gem §§ 17 ff FinStrG

→ Qualifizierte Begehungsformen (§ 38 FinStrG)

- gewerbsmäßiger Schmuggel
- Bandenschmuggel
- Schmuggel mit Waffen
- Strafdrohung
 - Geldstrafe bis zum Dreifachen des Verkürzungsbetrages
 - Freiheitsstrafe bis zu 7 Jahren
 - Verfall nach §§ 17 ff

Hinterziehung gem § 35 Abs 2 FinStrG

→ subsidiär zu § 35 Abs 1 (Schmuggel)

→ Objektiver Tatbestand

- Bewirken einer Eingangs- und Ausgangsabgabenverkürzung unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht
 - insb falsche oder unvollständige Angaben in der Zollanmeldung über Wert der Ware oder Warenursprung)
- Abgabenverkürzung durch Nichtfestsetzung bzw zu niedrige Festsetzung

→ Subjektiver Tatbestand

- (zumindest bedingter) Vorsatz hinsichtlich der Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht **sowie** der Verkürzung von Eingangs- und Ausgangsabgaben

→ Strafdrohung (analog zu § 35 Abs 1)

- strafbestimmender Wertbetrag = verkürzte Abgaben
- Anwendung des Präferenzzollsatzes bei entsprechendem Nachweis

Hinterziehung gem § 35 Abs 3 FinStrG

→ **subsidiär zu § 35 Abs 2 (und somit auch zu Schmuggel)**

→ **objektiver Tatbestand**

- Verkürzung von Eingangs- und Ausgangsabgaben durch Pflichtverletzungen
 - Zollschuldentstehungstatbestände der Art 204 und 205 ZK
 - insb Verletzung von Verwendungs-, Behandlungs- und Gebrauchsgeboten/verboten sowie fehlende Bewilligungen

→ **subjektiver Tatbestand**

- (zumindest bedingter) Vorsatz hinsichtlich der Verkürzung von Eingangs- und Ausgangsabgaben **sowie** der Pflichtverletzung

→ **Strafdrohung (analog zu § 35 Abs 2)**

Verzollungsumgehung gem § 36 Abs 1 FinStrG

→ **fahrlässige Begehungsform des Schmuggels (§ 35 Abs 1)**

→ **objektiver Tatbestand**

- vgl objektive Tatbestandsmerkmale des Schmuggels

→ **subjektiver Tatbestand**

- Fahrlässigkeit hinsichtlich aller objektiven Tatbestandsmerkmale

→ **Strafdrohung**

- ausschließliche Geldstrafe bis zum Einfachen des auf die Ware entfallenden Abgabenbetrages (strafbestimmender Wertbetrag)
- Entfall des strafbestimmenden Wertbetrages
 - Art 212a ZK (nur wenn keine offensichtliche Fahrlässigkeit vorliegt)
 - Art 239 ZK iVm Art 899 ff ZK-DVO
 - Erstattung/Erlass von Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben auf Antrag für bestimmte, leicht fahrlässig verwirklichte Sachverhalte

Fahrlässige Verkürzung gem § 36 Abs 2 FinStrG

- **fahrlässige Begehungsform der Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben (§ 35 Abs 2 und Abs 3)**
- **objektiver Tatbestand**
 - vgl objektive Tatbestandsmerkmale des § 35 Abs 2 u Abs 3
- **subjektiver Tatbestand**
 - Fahrlässigkeit hinsichtlich aller objektiven Tatbestandsmerkmale
- **Strafandrohung**
 - Geldstrafe bis zum Einfachen des Verkürzungsbetrages
 - keine Freiheitsstrafe
 - kein Verfall
- **Entfall des strafbestimmenden Wertbetrages**
 - Heilungsmöglichkeit gem Art 204 ZK iVm Art 859 ZK-DVO
 - Art 212a ZK

Verfall und Wertersatz

- **Verfall gem §§ 17 f**
 - **Nebenstrafe, die zwingend zu verhängen ist, wenn ein Finanzvergehen ausdrücklich mit dem Verfall bedroht ist**
 - nur **bei bestimmten vorsätzlichen Finanzvergehen** vorgesehen
 - Schmuggel und Hinterziehung von Eingangsabgaben (§ 35)
 - Abgabenhinterziehung betreffend Verbrauchsteuern (§ 33)
 - vorsätzliche Abgabenhhehlerei (§ 37)
 - gewerbsmäßige, bandenmäßige und bewaffnete Begehung bestimmter Zoll- und Verbrauchsteuerdelikte (§ 38)
 - Wertzeichenvergehen (§ 39)
 - Eingriffe in das Tabakmonopol (§ 44) und Monopolhehlerei (§ 46)
 - Selbstverschuldete Berausung (§ 52)
 - Finanzvergehen nach § 7 Ausfuhrerstattungsgesetz
 - Finanzvergehen nach § 39 Außenhandelsgesetz 2005
 - Finanzvergehen nach § 7 Produktpirateriegesetz
 - Finanzvergehen nach § 91 Alkoholsteuergesetz
 - Finanzvergehen nach § 11 Mineralölsteuergesetz

Verfall und Wertersatz

→ Verfall gem §§ 17 f

- verfallsbedrohte Gegenstände
 - § 17 Abs 2 lit a und b: wenn nach Maßgabe des § 17 auf Verfall zu erkennen ist
 - Tatgegenstände samt Umschließung
 - Beförderungsmittel und Behältnisse (Koffer, Taschen und dgl) mit besonderen Vorrichtungen zur Begehung eines Finanzvergehens
 - § 17 Abs 2 lit c – instrumenta sceleris: nur wenn ausdrücklich angeordnet
 - Geräte, Vorrichtungen, Rohstoffe, Hilfsstoffe und Halbfabrikate bei Hinterziehung von Verbrauchsteuern und Eingriffen in das Tabakmonopol
 - Beförderungsmittel bei gewerbsmäßiger, bandenmäßiger und bewaffneter Begehung
 - bei Verbergen von Tatgegenständen an nicht zur Verwahrung bestimmten Stellen
 - bei unbedingter Notwendigkeit der Verwendung des Beförderungsmittels zur Tatbegehung
 - NICHT Beförderungsmittel, die dem allgemeinen Verkehr dienen

Verfall und Wertersatz

→ Verfall gem §§ 17 f

- Voraussetzung des Eigentums an den verfallsbedrohten Gegenständen
 - Eigentum oder Miteigentum des Täters
 - Eigentum oder Miteigentum eines anderen (vorsätzlich) an der Tat Beteiligten
- Rechte unbeteiligter Dritter
 - unbeteiligter Eigentümer muss sein Eigentum eindeutig nachweisen
 - Kenntnis oder auffallende Sorglosigkeit des Dritten hinsichtlich der Tatbegehung schadet
 - Besonderheiten bei Monopolgegenständen sowie Behältnissen oder Beförderungsmitteln mit besonderen Vorrichtungen (vgl § 17 Abs 4)
 - Pfand- und Zurückbehaltungsrechte dritter Personen, die auffallende Sorglosigkeit an der Begehung des Finanzvergehens oder am Erwerb des Verfallsgegenstandes trifft, erlöschen

Verfall und Wertersatz

→ Verfall gem §§ 17 f

- kein Verfall bei Unverhältnismäßigkeit
 - objektive Unverhältnismäßigkeit
vgl Erlass des BMF vom 8.7.1988, FS-110/50-III/9/88 („Zehntelregelung“)
 - subjektive Unverhältnismäßigkeit
 - zB bei Umständen, die einem Schuldausschließungsgrund oder Rechtfertigungsgrund nahekommen
- Verfall im selbständigen Verfahren (§ 18)
 - wenn Täter und andere Beteiligte unbekannt sind
 - wenn sie zwar bekannt, aber unbekannten Aufenthaltes sind

Verfall und Wertersatz

→ Wertersatz gem § 19

- Äquivalent für den nicht oder nicht zur Gänze realisierbaren Verfall
 - bei Unvollziehbarkeit des Verfalls (lit a)
 - bei Berücksichtigung der Eigentumsrechte Dritter (lit b)
 - bei Unverhältnismäßigkeit des Verfalls (lit c)
- Wertersatz neben dem Verfall
 - bei Anerkennung eines Pfand- oder Zurückbehaltungsrechts
 - bei Ungewissheit der Vollstreckbarkeit des Verfalls
- Wertersatz ist iHd gemeinen Wertes des verfallsbedrohten Gegenstandes im Zeitpunkt der Tatbegehung zu bemessen
- mehrere Beteiligte – anteilmäßige Aufteilung des Wertersatzes
- kein Wertersatz bzw Teilwertersatz bei Unverhältnismäßigkeit

Finanzordnungswidrigkeiten (FO)

→ **Sämtliche FO sind Vorsatzdelikte**

- Geldstrafandrohung bis EUR 5.000,00
- vgl aber § 49 FinStrG

→ **Finanzordnungswidrigkeiten**

- Unterlassen der Anzeige gem § 121a BAO (§ 49a FinStrG)
- Erwirken von ungerechtfertigten Zahlungserleichterungen (§ 50)
- Finanzordnungswidrigkeiten gem § 51 Abs 1 FinStrG

Verwaltungsbehördliches/gerichtliches Finanzstrafverfahren

→ **Nahtstelle Besteuerungsverfahren/Finanzstrafverfahren**

→ **Gerichtliche/finanzstrafbehördliche Zuständigkeit**

→ **Gang des Verfahrens**

Nahtstelle Besteuerungsverfahren/ Finanzstrafverfahren

→ Faktische Zusammenhänge

→ Bindungswirkung Besteuerungsverfahren – nachfolgendes Finanzstrafverfahren?

→ Außenprüfung und Finanzstrafrecht

Gerichtliche/finanzstrafbehördliche Zuständigkeit – Instanzenzüge

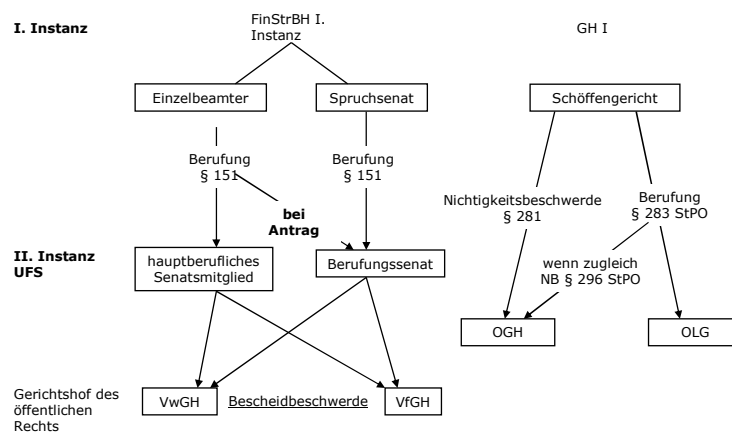
finanzbehördliche Zuständigkeit		gerichtliche Zuständigkeit
Einzelbeamter	Spruchsenat	
	→ Wertbetrag > EUR 22.000	→ Vorsatz: Wertbetrag > EUR 75.000 (bei mehreren Delikten Zusammenrechnung, wenn idente FA-Zuständigkeit besteht!)
	Schmuggel, Hehlerei → Wertbetrag > EUR 11.000	Schmuggel, Hehlerei → Vorsatz: Wertbetrag > EUR 37.500
	→ Antrag des Beschuldigten	* Zuständigkeit kraft Konnexität * Gerichtszuständigkeit gilt auch für Beteiligte * nicht für Ordnungswidrigkeiten * keine gerichtliche Verurteilungsfolgen bei Konnexität

Gang des Verfahrens

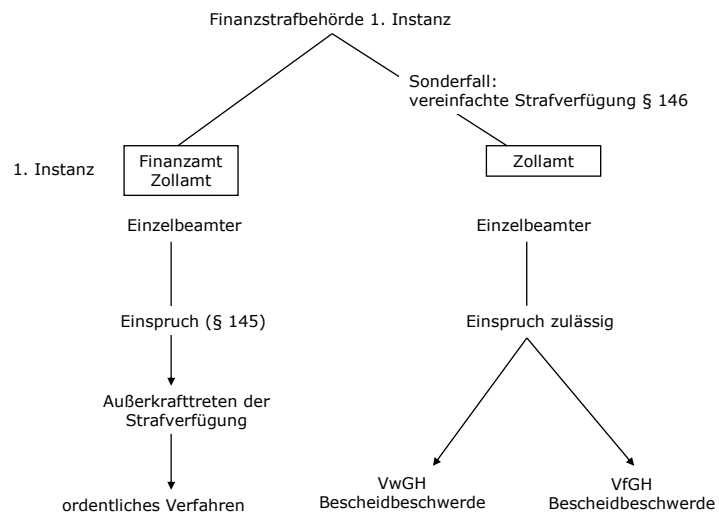
- ➔ **Gang des erstinstanzlichen verwaltungsbehördlichen Verfahrens**
- ➔ **Gang des erstinstanzlichen gerichtlichen Strafverfahrens**
- ➔ **Rechtsmittel und Instanzenzug**
- ➔ **Das vereinfachte Verfahren**

Rechtsmittel und Instanzenzug

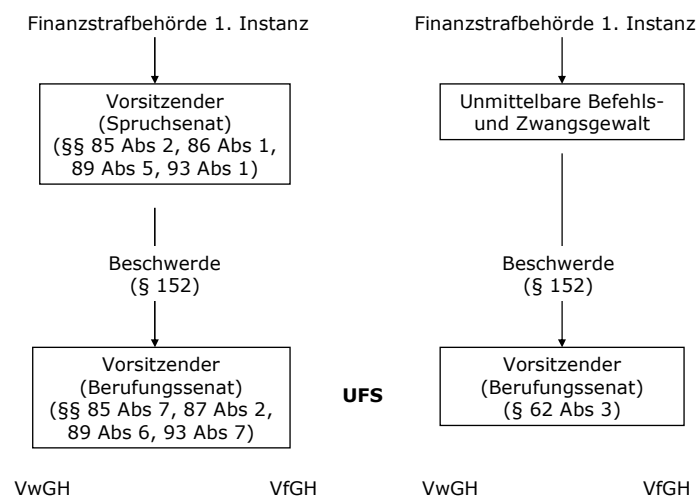
I. Instanz



Instanzenzug Strafverfügung (Einspruch)



Instanzenzug Zwangsmittel (Beschwerde)



VERBANDSVERANTWORTLICHKEIT I

→ Umfasste Rechtssubjekte

- Juristische Personen (zB GmbH, AG, SE, Gen, Verein)
- Personenhandelsgesellschaften (OG, KG)
- EEG (OEG, KEG)
- EWIV
- Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden), sofern in Form der Privatwirtschaftsverwaltung tätig
- Körperschaften des öffentlichen Rechts, soweit nicht in Vollziehung der Gesetze
- Kirchen, soweit nicht seelsorgerisch tätig

VERBANDSVERANTWORTLICHKEIT II

→ **Begehung von (gerichtlichen) Straftaten bzw (gerichtlich oder verwaltungsbehördlich) strafbaren Finanzvergehen** durch Entscheidungsträger

→ **Begehung von (gerichtlichen) Straftaten bzw (gerichtlich oder verwaltungsbehördlich) strafbaren Finanzvergehen** durch Mitarbeiter **und** mangelnde Überwachung/**Kontrolle** durch Entscheidungsträger

VERBANDSVERANTWORTLICHKEIT III

→ Begehung durch Entscheidungsträger (ET)

- Entscheidungsträger
 - Außenvertretungskompetenz (Vorstand, Geschäftsführer, Prokurist)
 - Kontrollkompetenz (Aufsichtsrat, nicht jedoch Wirtschaftsprüfer)
 - Sonst maßgeblicher Einfluss auf die Geschäftsführung
- Tatbestandsmäßiges, rechtswidriges und schuldhaftes Handeln des ET
- ET muss auch als ET gehandelt haben
 - Nimmt er ausnahmsweise typische Mitarbeiteraufgaben wahr, so ist sein Verhalten als Mitarbeiter zu qualifizieren

VERBANDSVERANTWORTLICHKEIT IV

- Vorsatzdelikt **des ET** ⇒ **Verband haftet für** Vorsatzdelikt
- Fahrlässigkeitsdelikt **des ET** ⇒ **Verband haftet für** Fahrlässigkeitsdelikt
- ⇒ unwiderlegliche gesetzliche Vermutung der Strafbarkeit

VERBANDSVERANTWORTLICHKEIT V

→ Begehung durch Mitarbeiter (MA)

→ Mitarbeiter

- Verrichtung von Tätigkeiten in rechtlicher oder faktischer Abhängigkeit
- Arbeits-, Lehr- oder Ausbildungsverhältnis bzw arbeitnehmerähnliches Verhältnis
- Arbeitskräfteüberlassung sowie
- Öffentlich-rechtliches Dienstverhältnis oder vergleichbares Verhältnis

→ Tatbestandsmäßiges und rechtswidriges Handeln des MA

- Schuldhaftes Handeln des MA nicht erforderlich
- Ausnahme: Vorsatzdelikt

→ Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt zur Verhinderung solcher Taten (mangelnde Überwachung / Kontrolle durch Entscheidungsträger)

→ ⇒ widerlegliche gesetzliche Vermutung der Strafbarkeit

VERBANDSVERANTWORTLICHKEIT VI

→ Zurechnungskriterien zum Verband

1. Zu Gunsten des Verbandes

→ Finanzieller Art

- Bereicherung des Verbandes
- Ersparnis von Aufwand des Verbandes

→ Auch mittelbare Vorteile finanzieller Art

- zB Eingang von Aufträgen auf Grund der Bestechung eines Beamten
- Eingehen auf Kundenwünsche aus Marketinggesichtspunkten (Umschreiben einer Privatrechnung auf Rechnung für Unternehmen)

VERBANDSVERANTWORTLICHKEIT VII

2. Durch die Tat wurden Pflichten verletzt, die den Verband treffen

- Pflichten sind aus dem Tätigkeitsbereich des Verbandes zu entnehmen
- Keine Schaffung neuer Pflichten
- Hauptsächlich aus Zivil- und Verwaltungsrecht
 - Schutz der Arbeitnehmer vor Gefahren
 - Verhinderung von Umweltverschmutzungen
 - Schutz der Kunden vor Schäden durch das Produkt
 - Rechnungslegungsvorschriften (UStG, HGB/UGB)
 - Bilanzierungsvorschriften (vgl § 122 GmbHG, § 255 AktG)
 - Offenlegungspflichten

VERBANDSVERANTWORTLICHKEIT VIII

→ Verbandsgeldbuße

- Finanzstrafrecht:
 - Maximal Vielfaches des Verkürzungsbetrages
 - § 34: 100% des Verkürzungsbetrages
 - § 33: 200% des Verkürzungsbetrages
 - § 38: 300% des Verkürzungsbetrages
 - keine betragsmäßige Höchstgrenze
 - idR mind 10% des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe
 - § 34: 10% des Verkürzungsbetrages
 - § 33: 20% des Verkürzungsbetrages
 - § 38: 30% des Verkürzungsbetrages
 - Berücksichtigung Leistungsfähigkeit?

Fallprüfschema

Allgemeiner Teil

Finanzvergehen

Abgabenhinterziehung

Zollvergehen

Verfahrensrecht

Verbandsverantwortlichkeit

Standorte

Kontaktdaten



Fallprüfschema

Allgemeiner Teil

Finanzvergehen

Abgabenhinterziehung

Zollvergehen

Verfahrensrecht

Verbandsverantwortlichkeit

Standorte

Kontaktdaten

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

leitner**leitner**



**Für Fragen stehen wir Ihnen
gerne zur Verfügung!**