

Immobilien-Makelei

oder

verdienstlich im Dienste zweier Herren

Vertragsanpassung nach
Zuschlagsverzögerung

Verfall statt Bereicherungs-Abschöpfung im
Wirtschaftsstrafrecht

Kostenrecht
Neues, nicht nur Erfreuliches

Spezialisierte Kammern für
Internationale Handelssachen

Einlagenrückgewähr durch
Besicherung

Abfall
Besitzer, Erzeuger, Sammler, Behandler

Finanzstrafrecht 2011: Der Steuerpflichtige – Kaninchen vor der Schlange?

Die Novelle zum Finanzstrafgesetz, die mit 1. 1. 2011 in Kraft getreten ist, bringt eine Reihe von Neuerungen. Neue Wege eröffnen sich nunmehr vor allem für den präsumtiven Steuersünder, insbesondere die Regelungen betreffend die strafaufhebende Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) wurden neu gefasst.

KLAUS GAEDKE / STEFAN LAUSEGGER

A. Die Novelle – hervorzuhebende Neuerungen

Vorab werden kurz die wesentlichsten Änderungen, die durch die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010¹⁾ eingeführt wurden, in Erinnerung gerufen.²⁾

- Es wurden neue Tatbestände betreffend die bandenmäßige Begehung oder Begehung unter Gewaltanwendung (§ 38 a FinStrG) und den Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG) eingeführt.
- Die Regelungen betreffend die strafaufhebende Selbstanzeige wurden geändert und präzisiert (§ 29 FinStrG).
- Die Möglichkeit einer Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag) wurde geschaffen (§ 30 a FinStrG).
- Auch bei gerichtlichen Finanzstrafverfahren muss nunmehr ein Teil der Geldstrafe unbedingt verhängt werden. Eine Geldstrafe darf nur bis zur Hälfte bedingt nachgesehen werden, der nicht bedingt nachgesehene Teil muss mindestens 10% des strafbestimmenden Wertbetrags betragen (§ 26 Abs 1 FinStrG).
- Die neu geschaffenen Tatbestände zielen nunmehr zwingend auf die Verhängung einer Freiheitsstrafe ab.³⁾
- Diverse Maßnahmen zur Verfahrensbeschleunigung wurden implementiert (ua Erhöhung der zuständigkeitsbegründenden Wertbeträge, vereinfachte Erkenntnisausfertigung gem § 141 Abs 3 FinStrG, Wegfall der Bekämpfbarkeit des Einleitungsbescheides gem § 83 FinStrG etc).⁴⁾

Nicht Gesetz wurde demgegenüber die geplante Einschränkung des „Beraterprivileges“. Rechtliche und steuerliche Berater selbst sind daher auch weiterhin nur bei einem sie treffenden schweren Verschulden strafbar. Mit der Einschränkung der Strafbarkeit auch im Rahmen der Fahrlässigkeitsdelikte trägt der Gesetzgeber dem besonderen Risiko, dem Berater ausgesetzt sind, Rechnung.

B. Neuklassifikation der Steuerdelikte

Das System der Steuerdelikte wurde grundsätzlich unverändert gelassen. Ausgangspunkt der Sanktion ist nach wie vor der „strafbestimmende Wertbetrag“. Neu hinzu kommen die Delikte des § 38 a FinStrG (Begehung als Mitglied einer Bande oder unter Gewaltanwendung) und des § 39 FinStrG (Abgabenbetrug).

Im Einzelnen stellen sich die Delikte des Finanzstrafgesetzes daher nunmehr simplifiziert⁵⁾ wie folgt dar:

- Im Falle der *fahrlässigen Abgabenverkürzung* (§ 34 FinStrG) ist eine Geldstrafe bis zu 100% des Verkürzungsbetrags zu verhängen (§ 34 Abs 4 FinStrG).⁶⁾
- Im Falle der *Abgabenhinterziehung* (§ 33 FinStrG) ist eine Geldstrafe von bis zu 200% des Verkürzungsbetrags zu verhängen. In Abhängigkeit vom Verkürzungsbetrag sind Freiheitsstrafen bis zu zwei Jahren denkbar (§ 33 Abs 5 iVm § 15 FinStrG).
- Liegt eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung (§ 38 FinStrG) vor, beträgt die Geldstrafe maxi-

Mag. Klaus Gaedke ist Steuerberater und Partner der Steuer-Beratung Gaedke & Partner GmbH in Graz, Dr. Stefan Lausegger ist Rechtsanwalt und Partner der Kanzlei Daghofer Kaufmann Lausegger Rechtsanwälte in Graz.

1) BGBl I 2010/104.

2) Siehe für eine umfassende Darstellung *Brandt/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetznovelle 2010, 7 f.

3) Nach den parlamentarischen Materialien sollen dadurch „vorsätzliche Finanzvergehen, die mit besonderer krimineller Energie begangen werden, mit einer entsprechenden Strafdrohung belegt werden“; s ErläutRV 874 BlgNR 24. GP 10, wiedergegeben in ÖStZ 2010/1068, 535.

4) Siehe weiterführend *Reger*, FinStrG-Novelle 2010 – Die wesentlichen Änderungen, ÖStZ 2010/1068, 550.

5) Für eine detaillierte, tabellarische Darstellung s *Brandt/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetznovelle 2010, 7 f.

6) Auf eine gesonderte Darlegung der Höhe der Verbandsgeldbußen wird aus Platzgründen verzichtet, s dazu § 28 a, § 38 a Abs 2 lit a, § 39 Abs 3 lit a FinStrG.

mal das Dreifache des wertbestimmenden Betrags, eine Freiheitsstrafe von längstens fünf Jahren ist gegebenenfalls zu verhängen (§ 38 Abs 1 iVm § 15 FinStrG).

- In den Fällen des § 38a FinStrG (Bandenmäßige Begehung oder Begehung unter Gewaltanwendung) droht im finanzstrafbehördlichen Verfahren eine Geldstrafe von 300% der Verkürzung (§ 38a Abs 2 lit b iVm § 15 FinStrG), im Verfahren vor dem Strafgericht eine Geldstrafe von höchstens 1,5 Mio Euro (§ 38a Abs 2 lit a iVm § 15 FinStrG).⁷⁾ Daneben sind im finanzstrafbehördlichen Verfahren Freiheitsstrafen von bis zu drei Monaten zu verhängen (§ 38a Abs 2 lit b iVm § 15 FinStrG). Im Falle der gerichtlichen Zuständigkeit sind in Hinkunft primär Freiheitsstrafen zu verhängen (bis zu fünf Jahre, § 38a Abs 2 lit a iVm § 15 FinStrG).
- Neu eingeführt wurde der Tatbestand des Abgabebetrugs. Dieser ist definiert als Abgabenhinterziehung, Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder Abgabenhelerei nach § 37 Abs 1 FinStrG, wenn ein Verkürzungsbetrag von mehr als € 100.000,- gegeben ist, und wenn das jeweilige Grunddelikt entweder
 - (§ 39 Abs 1 lit a FinStrG) unter Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden, falscher oder verfälschter Daten oder anderer solcher Beweismittel mit Ausnahme unrichtiger nach abgaben-, monopol- oder zollrechtlichen Vorschriften zu erstellenden Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Aufzeichnungen und Gewinnermittlungen, oder
 - (§ 39 Abs 1 lit b FinStrG) unter Verwendung von Scheingeschäften oder Scheinhandlungen (§ 23 BAO) begangen wurde.

Ebenso ist ein Abgabebetrag gegeben (§ 39 Abs 2 FinStrG), wenn Vorsteuerbeträge geltend gemacht wurden, denen keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen zugrunde lagen, um dadurch eine ungerechtfertigte Abgabengutschrift zu erlangen. Voraussetzung ist auch diesfalls die Zuständigkeit des Gerichts, sohin gem § 53 FinStrG ein Verkürzungsbetrag von € 100.000,-. In diesen Fällen ist primär eine Freiheitsstrafe zu verhängen, die bis zu zehn Jahre betragen kann, sowie zusätzlich gegebenenfalls eine Geldstrafe vorzuschreiben (§ 39 Abs 3 FinStrG).

C. Selbstanzeige Neu

1. Neuerungen im Überblick

Die Bestimmungen über die Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) wurden in Bezug auf Zuständigkeit der Behörde (§ 29 Abs 1 FinStrG), Schadensgutmachung (§ 29 Abs 2 FinStrG), objektiver Tatbestand und Täterbenennung (§ 29 Abs 3 lit b FinStrG) und Nennung des Täters (§ 29 Abs 5 FinStrG) überarbeitet. Eine zusätzliche Bestimmung für wiederholte Selbstanzeigen desselben Abgabenspruchs wurde in § 29 Abs 6 FinStrG aufgenommen.

2. Zuständigkeit der Behörde

Um Selbstanzeigen nicht wie in der Vergangenheit daran scheitern zu lassen, dass diese bei unzuständigen Behörden eingebracht werden, können Selbstanzeigen nunmehr bei einem FA, einer Finanzstrafbehörde (in Bezug auf ESt, USt, KÖSt etc) oder einem Zollamt (in Bezug auf Zoll, EUSt, Verbrauchsteuern etc) eingebracht werden. Keine Straffreiheit erlangt der Anzeiger durch Erstattung der Selbstanzeige vor Abgabenbehörden höherer Instanz,⁸⁾ Polizei, Gericht oder Staatsanwaltschaft.⁹⁾ Die Selbstanzeige kann schriftlich (auch mittels Finanz-Online) oder mündlich erstattet werden, hierbei sollte allerdings eine Niederschrift verlangt werden. Die Einbringung per E-Mail wird von der Finanzverwaltung nicht anerkannt.

3. Schadensgutmachung

Im Vordergrund der Anpassung dieser Bestimmung steht die tatsächliche Schadensgutmachung durch den Anzeiger. Zukünftig soll insb bei nachgelagerten Insolvenzverfahren die Entrichtung der in der Selbstanzeige offengelegten Beträge, die vom Anzeiger geschuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, Voraussetzung für die Straffreiheit bedeuten.¹⁰⁾ Nicht als Entrichtung gelten die Löschung und Nachsicht von Abgabenschulden und die Entlassung aus der Gesamtschuld gem § 235 BAO.¹¹⁾ Jedenfalls hat die Entrichtung bei selbst zu berechnenden Abgaben binnen Monatsfrist ab Selbstanzeige, in allen anderen Fällen ab Bekanntgabe des geschuldeten Betrags an den Anzeiger zu erfolgen.¹²⁾ Alternativ dazu besteht weiterhin die Möglichkeit der Inanspruchnahme eines Zahlungserleichterungsansuchens (§ 212 BAO), das die Dauer von zwei Jahren (beginnend wie oben ausgeführt) nicht überschreiten darf. Vorsicht geboten ist zukünftig bei bestehenden Zahlungserleichterungsansuchen aufgrund einer Selbstanzeige und Berufungen iVm der Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO: ungeachtet der Einbringung des Rechtsmittels sind die Abgaben sofort nach Maßgabe des § 29 Abs 2 FinStrG zu entrichten.¹³⁾

Im Falle einer Anfechtung nach den §§ 27 ff IO muss der Abgabengläubiger die entrichteten Beträge an die Insolvenzmasse zurückzahlen. Damit verbun-

7) Gemäß § 53 FinStrG ist die gerichtliche Zuständigkeit ab einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 100.000,- gegeben, dies mit Ausnahme des Schmuggels und der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben und der Abgabenhelerei, in welchen Fällen bereits ab einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 50.000,- eine gerichtliche Zuständigkeit vorliegt. Alle anderen Finanzvergehen sind von den Finanzstrafbehörden zu ahnden (§ 53 Abs 6 FinStrG).

8) Siehe *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG I § 29 FinStrG Rz 10.

9) Siehe auch *Bergmann/Rebisant*, Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010, SWK 2010, 375 (376).

10) ErläutRV 874 BlgNR 24. GP 7; *Bergmann/Rebisant*, Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010, SWK 2010, 375 (376).

11) ErläutRV 874 BlgNR 24. GP 7.

12) Siehe auch *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetznovelle 2010, 38 ff.

13) Siehe zutreffend *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetznovelle 2010, 40.

den ist ein Wiederaufleben der Strafbarkeit, sofern die Tat nicht bereits verjährt ist.¹⁴⁾

4. Objektiver Tatbestand und Täterbenennung

Durch die Neufassung wird klargestellt, dass Straffreiheit durch Erstattung einer Selbstanzeige jedenfalls dann nicht eintritt, wenn das objektive Tatbestandsmerkmal bereits entdeckt war bzw die Entdeckung unmittelbar bevorstand und der Anzeiger davon Kenntnis hatte. Somit kommt es nicht mehr auf subjektive Tatbestandsmerkmale oder die Kenntnis über die Identität des Täters für die Tatentdeckung an. Unverändert bleibt in diesem Zusammenhang die Beweislast der Behörden.¹⁵⁾

Bei vorsätzlichen Finanzvergehen ist bis zum Beginn einer abgabenbehördlichen Prüfung eine Selbstanzeige möglich. Unter Prüfungsbeginn versteht man in diesem Zusammenhang die Übermittlung bzw Übergabe von Büchern und Aufzeichnungen nach Aufforderung zur Vorlage durch die Behörde.

Bei fahrlässigen Finanzvergehen ist eine Selbstanzeige auch während einer abgabenbehördlichen Prüfung noch möglich, sofern das Vergehen noch nicht entdeckt ist. Wird dieses Vergehen während der Prüfungshandlung entdeckt, reichen objektive Tatbestandsmerkmale für die Sperrwirkung des § 29 Abs 3 lit b FinStrG aus.¹⁶⁾

5. Nennung des Täters

In der Vergangenheit wurden vielfach Selbstanzeigen im Namen der Gesellschaft, jedoch nicht für das Organ selbst erstattet. Dadurch kam es zwar zu einer Strafbefreiung für die Gesellschaft, jedoch nicht für den Geschäftsführer.¹⁷⁾ Die Änderung in diesem Abschnitt stellt nun klar, dass Selbstanzeigen für den Anzeiger und die Personen, für die sie erstattet werden, wirken. Die Selbstanzeige kann natürlich auch von Dritten (Bevollmächtigten) für bestimmte Personen erstattet werden.

6. Neuerliche Selbstanzeige

Als Strafzuschlag (iHv 25% bezogen auf die nachzahlende Abgabenschuld) kann die Regelung für neuerliche Selbstanzeigen betreffend denselben Abgabanspruch bezeichnet werden. Nach den parlamentarischen Materialien sollen Selbstanzeiger dazu angeregt werden, eine vollständige Offenlegung ihrer Verfehlungen bereits bei der ersten Selbstanzeige vorzunehmen.¹⁸⁾ Explizit ausgenommen sind Vorauszahlungen der Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer. Somit sind neuerliche Selbstanzeigen in diesem Bereich im Rahmen der Jahressteuererklärung weiterhin möglich.

D. Verkürzungszuschlag Neu

Der neu geschaffene (10%ige) Verkürzungszuschlag des § 30a FinStrG stellt eine ebenso wesentliche Neuerung dar. Darauf wurde in diesem Medium bereits instruktiv eingegangen.¹⁹⁾ Den Ausführungen von *Hilber* ist grundsätzlich nichts hinzuzufügen. In

Erinnerung gerufen werden sollen nur die Eckpunkte der Anwendbarkeit des § 30a FinStrG, der als Strafaufhebungsgrund nach dem Willen des Gesetzgebers im Übrigen allen Beteiligten zugutekommen soll.²⁰⁾ Die Verkürzungen dürfen jährlich nicht mehr als € 10.000,- und insgesamt nicht mehr als € 33.000,- betragen. Die Festsetzung eines Verkürzungsbetrags muss, wenn sie nicht vom Abgabepflichtigen selbst beantragt wurde, von diesem binnen 14 Tagen akzeptiert werden. Auf ein Rechtsmittel muss verzichtet werden. Der Abgabenerhöhungsbetrag ist binnen eines Monats zu entrichten. Ein Zahlungsaufschub darf nicht gewährt werden. Ausgeschlossen ist ein Vorgehen nach § 30a FinStrG in Fällen, in denen eine Selbstanzeige vorliegt oder es einer Bestrafung bedarf, um den Täter von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten (§ 30a Abs 6 FinStrG, Vorliegen spezialpräventiver Erwägungen). Wie diese Bestimmung in der Praxis von den Prüforganen gehandhabt wird, bleibt abzuwarten. Jedenfalls verbunden ist damit eine Entkriminalisierung von Delikten untergeordneter Bedeutung.²¹⁾

E. Conclusio

Wie dem Vorblatt zur Regierungsvorlage zur Änderung des Finanzstrafgesetzes wörtlich zu entnehmen ist, soll durch die gesetzliche Anpassung die „*Treffsicherheit und Effektivität des Finanzstrafrechtes verbessert werden*“. Dass in manchen Fällen aus spezial- bzw generalpräventiven Gründen die Abkehr vom bisherigen System der Entkriminalisierung im Steuerrecht zur „Kriminalisierung“ erfolgt, muss dennoch begrüßt werden, da einzelne Steuersünder – auf Kosten der Gesamtheit – die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen oft in großem Stil, und auch bewusst, negieren. Hier wurde bisweilen auch unbewusst von der Finanzverwaltung Vorschub geleistet, da bspw UID-Nummer-Vergaben beim kleinen Handwerksbetrieb unter Hinweis auf Betrugsbekämpfung oder Nachbescheidkontrollen iZm Steuerberatungshonoraren gelegentlich vordringlicher erscheinen als Antrittsbesuche bei meist unvertretenen Mantelgesellschaften. Auch zeitnähere Prüfungen würden professionellen Steuerbetrügnern (Stichwort Vorsteuer-schwindel) das Leben schwerer machen.

Die Bereinigung und Vereinfachung der Behördenzuständigkeit im Rahmen einer Selbstanzeige ist jedenfalls zu begrüßen. Insbesondere dem Abgabepflichtigen, aber auch dem Berater, werden dadurch formale „Stolpersteine“ aus dem Weg geräumt, die

14) *Bergmann/Rebisant*, Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010, SWK 2010, 375 (378).

15) Siehe auch *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetznovelle 2010, 42.

16) Siehe auch *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetznovelle 2010, 42.

17) UFS 9. 2. 2010, FSRV/0116-W/09.

18) ErläutRV 874 BlgNR 24. GP 8.

19) Siehe *Hilber*, Verkürzungszuschlag – Fluch oder Segen? *ecolex* 2011, 71.

20) Erläut RV 874 BlgNR 24. GP 8.

21) Siehe auch ErläutRV 874 BlgNR 24. GP 8.

in der Vergangenheit zu gut gemeinten, aber im Ergebnis verunglückten Selbstanzeigen geführt haben.

Die Schaffung einer Strafaufhebung in besonderen Fällen (§ 30 a FinStrG) ist dagegen kritisch zu betrachten. Den Betriebsprüfer zu ermächtigen, eine Abgabenerhöhung festzusetzen, wenn der Verdacht eines Finanzvergehens besteht, ist ein untauglicher Weg. Nunmehr hat nicht ein erfahrener Mitarbeiter der Finanzstrafbehörde das Vorliegen einer finanzstrafrechtlich relevanten Verkürzung zu beurteilen, sondern der Betriebsprüfer, mit dem der Abgabenschlichtige zuvor um den Ansatz von Betriebsausgaben oder Zuschätzungen gerungen hat und dessen Auffassung der Abgabenschlichtige – uU aus Beweisnotstandsgründen – zugestimmt hat. Unmittelbar daran schließt der ungleich kontroversiellere Diskurs zwischen denselben Gesprächspartnern an, ob nunmehr ein Verdacht des Vorliegens einer finanzstrafrechtlich relevanten Verkürzung gegeben sei, der allenfalls mittels Zahlung eines Verkürzungszuschlags aus der Welt geschafft werden kann. Ob dieser Ablauf die eingangs erwähnte „*Treffsicherheit und Effektivität*“ insb bei kleineren Verfahren erhöht, mag dahingestellt bleiben.

Natürlich muss der Abgabenschlichtige dem Verkürzungszuschlag nicht zustimmen, er wird sich aber überlegen, ob nicht die Kosten eines immer unsicheren weiteren Strafverfahrens höher als der Zuschlag sein werden. Es riecht daher eher nach „*Körpergeld für den Finanzminister*“.²²⁾

22) Steuerinsider, SWK 2011, T 39.

SCHLUSSSTRICH

Die Neuregelung der finanzstrafrechtlichen Selbstanzeige ist durchwegs gelungen. Andere Neuerungen werden wohl zumindest positive budgetpolitische Wirkungen zeitigen. Insgesamt trägt die Novelle dazu bei, Delikte von untergeordneter Bedeutung zu entkriminalisieren, solche mit höherem deliktischem Gehalt härter zu bestrafen, und schließlich die Finanzstrafbehörden in die Lage zu versetzen, sich ressourcenmäßig auf letztere Aufgabe zu fokussieren. Dies ist uneingeschränkt zu begrüßen.