

Günther Löwenstein

# Die finanzstrafrechtliche Verantwortung der Gemeinde

- Risikofeld Umsatzsteuer-Delikte
- Überwachungsverschulden und Erkundigungspflicht
- Beispiele für Abgabenhinterziehung
- Abgrenzung Täter und Mitwisser
- Checkliste Selbstanzeige

## **Der Autor:**

Mag. **Günther Löwenstein** Wirtschaftsprüfer/Steuerberater  
ist Tax-Partner und Finanzstrafrechtsexperte bei  
Bertl Fattinger & Partner in Graz.

Bertl Fattinger & Partner  
Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgmbH  
Schubertstraße 62  
8010 Graz

Tel: 0316/3637-400  
Fax: 0316/3637-90400

E-Mail: gloewenstein@bfp-graz.at  
Internet: www.bfp-graz.at

## **Impressum: Schriftenreihe des Österreichischen Gemeindebundes**

**Medieninhaber (Verleger):** MANZ'sche Verlags- und Universitätsbuchhandlung GmbH;  
A-1014 Wien, Kohlmarkt 16. FN 124 181w, HG Wien. **Gesellschafter, deren Anteil 25%  
übersteigt: in der MANZ GmbH:** MANZ Gesellschaft m.b.H., Wien, Beteiligung an  
Unternehmen und Gesellschaften aller Art und Wolters Kluwer International Holding B.V.,  
Amsterdam, Beteiligung an Unternehmen. **Verlagsadresse:** A-1015 Wien, Johannesgasse 23.  
**Geschäftsführung:** Mag. Susanne Stein-Dichtl (Geschäftsführerin) sowie Prokurist Dr.  
Wolfgang Pichler (Verlagsleitung). **Herausgeber:** Dr. Robert Hink, Mag. Alois Steinbichler.  
**Schriftleitung und Redaktion:** Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz, Mag. Dr. Raimund Heiss,  
LAbg. Bgm. Mag. Alfred Riedl, Mag. Dr. Peter Pilz. **Verlagsredaktion:** Mag. Elisabeth Maier  
**E-Mail:** oesterreichischer@gemeindebund.gv.at; kommunal@kommunalkredit.at;  
verlag@manz.at. **Internet:** www.gemeindebund.at; www.kommunalkredit.at; www.manz.at  
**Hersteller:** Novographic Druck G.m.b.H., 1230 Wien. ISBN 978-3-214-14502-6



Dr. Robert Hink  
*Generalsekretär  
Gemeindebund*



Bgm. Helmut Mödlhammer  
*Präsident  
Gemeindebund*

## Vorwort

Sehr geehrte Leserin, sehr geehrter Leser!

Eine Tatsache ist, dass Finanz**straf**verfahren gegen Bürgermeister als Vertreter der Gemeinden gegenüber den Finanzbehörden „modern“ geworden sind.

In der Ausgabe der RFG-Schriftenreihe zum Thema „Betriebsprüfung in Gemeinden“<sup>1</sup> wurde der Ablauf einer **abgabenrechtlichen** Prüfung erörtert. Vor allem wurden die Prüfungsschwerpunkte für Gemeinden auch aus der Sicht der Betriebsprüfer dargestellt.

Die Ihnen nun vorliegende Schriftenreihe baut gerade auf diesen Prüfungsschwerpunkten auf und soll nun das im Nachlauf einer Betriebsprüfung drohende Finanzstrafverfahren beleuchten. Es geht dabei darum, systematisch und anhand von Beispielen zu zeigen, welche Strafbestimmungen für Gemeinden praxisrelevant sind, wer als Täter in einem etwaigen Finanzstrafverfahren „gegen Gemeinden“ in Betracht kommt und welches Strafrisiko damit verbunden ist.

Sinn und Zweck der Ausführungen soll die Sensibilisierung in finanzstrafrechtlicher Hinsicht all jener sein, die in der Gemeinde für die steuerlichen Agenden verantwortlich sind. Dies betrifft hauptsächlich die umsatzsteuer- und körperschaftsteuerrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde. Die Gemeinde tritt hier als „Steuerpflichtige“ bzw. als „Steuerschuldnerin“ auf.

Für die strafrechtliche Verantwortung etwaiger Umsatzsteuer- bzw. Körperschaftsteuerdelikte muss nicht unbedingt eine wissentliche oder absichtliche Vorgehensweise zum Zweck einer Steuerverkürzung unterstellt werden, es reicht schon bedingter Vorsatz oder fahrlässig sorgloses Vorgehen der Verantwortlichen im Zusammenhang mit Erfüllung der steuerlichen Aufgaben.

---

<sup>1</sup> Ausgabe 5/2005 RFG-Schriftenreihe, *Achatz/Brandl/Hacker-Ostermann/Heiss/P. Pilz*, Betriebsprüfung in der Gemeinde.

Die Ausführungen zu diesem Thema sollen auch insofern eine Warnung sein, als sich die Verantwortlichen nicht dadurch von ihrer Schuld befreien können, indem sie ihre Unwissenheit in steuerlichen Fragen einwenden und sich auf ihre Mitarbeiter berufen. Die Mitarbeiter, wie insbesondere Buchhalter, können sich umgekehrt nicht ihrer steuerstrafrechtlichen Verantwortung entziehen und sich darauf berufen, vom Vorgesetzten zur strafbaren „steuerschonenden“ Vorgehensweise angewiesen worden zu sein. Auch der Einwand zeitlicher oder inhaltlicher Überforderung wird nicht immer glaubhaft sein.

Mag. *Günther Löwenstein*, der als Finanzstrafrechtsexperte und praktizierender Steuerberater, Tax-Partner der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Bertl, Fattinger & Partner in Graz, hat mit praxisbezogenen Beispielen die finanzstrafrechtlichen Risiken dargestellt, die sich für Bürgermeister, Amtsleiter, Gemeindekassiere und alle mit steuerlichen Belangen betrauten Mitarbeiter der Gemeinde ergeben können. Die Beispiele sind frei gewählt und in Anlehnung an die Praxis, Literatur und allgemeine Rechtsprechung der Höchstgerichte, wenngleich höchstgerichtliche Judikate in Gemeindefällen **noch** nicht existieren.

Es soll den Lesern erkennbar werden, inwieweit und unter welchen Voraussetzungen sie besondere steuerrechtliche Verantwortung als Vertreter der Gemeinde im weiteren Sinne übernehmen.

Wir hoffen, dass der vorliegende Band der RFG-Schriftenreihe eine entsprechende Sensibilisierung ist, um schon im Vorfeld das Risiko eines etwaigen finanzbehördlichen oder gar gerichtlichen Finanz Strafverfahrens abzuwenden.

*Generalsekretär*  
Dr. Robert Hink

*Präsident*  
Bgm. Helmut Mödlhammer

Wien, September 2009

## Inhaltsverzeichnis

<b>1. Gedanken zum Strafrisiko von Gemeinden .....</b>	<b>5</b>
<b>2. Gemeinde als Steuerschuldnerin im Fokus des Finanzstrafrechts .....</b>	<b>7</b>
2.1 Gemeinde als umsatzsteuerrechtliche Unternehmerin .....	7
2.2 Betriebe gewerblicher Art als Körperschaftsteuerpflichtige .....	8
2.3 Gemeinde als Lohnsteuer-Abfuhrverpflichtete .....	8
2.4 Gemeinde als DB-Pflichtige .....	8
2.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer .....	8
<b>3. Strafbarkeit in Steuersachen .....</b>	<b>9</b>
3.1 Deliktseinteilung .....	9
3.1.1 Begehungs- und Unterlassungsdelikte .....	9
3.1.2 Erfolgsdelikte .....	9
3.1.3 Grunddelikte und qualifizierte Delikte .....	10
3.2 Rechtswidriges Verhalten vor dem Hintergrund der Steuergesetze .....	10
3.3 Keine Strafe ohne Schuld – nulla poena sine culpa .....	10
3.3.1 Schuldformen .....	11
3.3.1.1 Die Vorsatz-Pyramide .....	11
3.3.1.2 Die Fahrlässigkeits-Pyramide .....	15
3.3.2 Auswahl- und Überwachungsverschulden .....	17
3.3.3 Erkundigungspflicht der Verantwortlichen in Steuerfragen .....	18
3.3.4 Berichtigungspflicht bei falschen Steuererklärungen des Vorgängers ..	18
<b>4. Praxisrelevante Steuerdelikte aus der Sicht der Gemeindeverantwortlichen .....</b>	<b>20</b>
4.1 Abgabenhinterziehung im engeren Sinn (§ 33 FinStrG) .....	20
4.1.1 Deliktsfälle der Abgabenhinterziehung .....	20
4.1.2 Vorsätzliches Bewirken einer Abgab verkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheits- pflicht (§ 33 Abs 1 FinStrG) .....	20
4.1.3 Wissentliche Verkürzung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voran- meldungen (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG) .....	22
4.1.4 Wissentliche Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten (§ 33 Abs 2 lit b FinStrG) .....	23
4.2 Fahrlässige Abgab verkürzung (§ 34 FinStrG) .....	24
4.3 Finanzordnungswidrigkeit iZm Selbstbemessungsabgaben (§ 49 FinStrG) ..	26
<b>5. Täter im Finanzstrafverfahren .....</b>	<b>27</b>
5.1 Buchhalter als „unmittelbarer Täter“ (Haupttäter) .....	28

5.2	Bürgermeister als „Anstifter“ zur Steuerhinterziehung (Bestimmungstäter, Mittäter) .....	29
5.3	Amtsleiter als „Beitragstäter“ (Mittäter) .....	29
5.4	Gemeinderat als „bloßer Mitwisser“ .....	30
<b>6.</b>	<b>Höhe der Strafen</b> .....	<b>31</b>
6.1	Geldstrafen .....	31
6.2	Theoretische Freiheitsstrafen .....	32
<b>7.</b>	<b>Strafaufhebungsgründe</b> .....	<b>33</b>
7.1	Rücktritt vom Versuch einer „Steuerhinterziehung“ .....	33
7.2	Strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne der „tätigen Reue“ .....	34
7.2.1	Überblick über die Grundvoraussetzungen .....	34
7.2.2	Checkpunkte für die Erstellung einer Selbstanzeige .....	35
7.3	Verjährung der Strafverfolgung .....	36
<b>8.</b>	<b>Gerichtliches oder finanzbehördliches Finanzstrafverfahren</b> .....	<b>38</b>
8.1	Zuständigkeit der Strafgerichte und Finanzbehörden .....	38
8.2	Schaubild des (nationalen) Instanzenzugs .....	39
<b>9.</b>	<b>Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte</b> .....	<b>40</b>
9.1	Umsatzsteuer-Vorauszahlungs-Delikte .....	40
9.1.1	Wissentliche Verkürzung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG) .....	40
9.1.2	Finanzordnungswidrigkeit wegen verspäteter oder unterlassener Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (§ 49 Abs 1 lit a FinStrG) .....	42
9.2	Umsatzsteuer-Jahreserklärungs-Delikte .....	44
9.2.1	Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer (§ 33 Abs 1 FinStrG) .....	44
9.2.2	Fahrlässige Verkürzung der Jahresumsatzsteuer (§ 34 Abs 1 FinStrG) .....	46
<b>10.</b>	<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>47</b>

## 1. GEDANKEN ZUM STRAFRISIKO VON GEMEINDEN

Gemeinden sind als Gebietskörperschaften sowohl „Steuergläubiger“ als auch „Steuerschuldner.“ Im Zusammenhang mit dem Thema der „Steuerhinterziehung von Gemeinden und deren Funktionären“ nehmen die Gemeinden naturgemäß die Position der „Steuerschuldnerin“ ein.

Als Steuerschuldnerin sind sie Träger von abgabenrechtlichen Pflichten, haben gegebenenfalls fristgerechte Umsatzsteuer-Vorauszahlungen zu leisten, fristgerecht die Lohnsteuer für die Gemeinde-Bediensteten einzubehalten und an die Finanzbehörde abzuführen oder eine Körperschaftssteuererklärung für ihre BgA einzureichen. Auch wenn man meint, „verkürzte“ Steuern oder zu Unrecht erwirkte Steuergutschriften kommen der Gemeindenkassa und sohin dem Volke zugute, so ist die Gemeinde dennoch Steuerpflichtige wie jeder andere Unternehmer. Der Steuerprüfer hat daher nach dem Willen des Gesetzgebers nach dem gleichen Maßstab und der gleichen Strenge die Steuergesetze zu vollziehen.

Dazu kommt der von den Steuerprüfern oft ausgesprochene **Grundsatz der „Gleichmäßigkeit der Besteuerung“**; demzufolge wird auch gegenüber anderen Gemeinden ein „kommunaler Bonus“ keineswegs gerechtfertigt sein. Auch aus der Sicht eines steuerpflichtigen Unternehmers käme es bei bevorzugter Behandlung zu einer Wettbewerbsverzerrung.

### Steuerhinterziehung von Gemeinden?

Seit Geltung des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) mit Anfang 2006 ist grundsätzlich die kriminalstrafrechtliche Verantwortlichkeit von sog „Verbänden“ in Österreich möglich. Vom bis dahin geltenden ehernen Grundsatz „Societas delinquere non potest“ ist man abgegangen, um neben den handelnden (natürlichen) Personen auch die begünstigten „juristischen Personen“ in die strafrechtliche Verantwortung einzubeziehen.

Verbände sind ex lege juristische Personen (zB AG, GmbH) und eingetragene Personengesellschaften (zB OG, KG). Vor diesem Hintergrund kann bspw eine Stadtwerke AG oder eine ausgelagerte Gemeinde KG unter bestimmten Voraussetzungen wegen Steuerdelikte zu einer „Verbandsgeldbuße“ verurteilt werden. Dies geschieht im Sinne einer „Quasi-Doppelbestrafung“, weil ja gegebenenfalls gegen den Vertreter der Gemeinde eine Finanzstrafe verhängt wurde.

Gemeinden – wie auch Bund und Länder – sind jedoch keine „Verbände“ iSd VbVG, soweit sie in Vollziehung der Gesetzte, dh hoheitlich handeln. So gesehen kann eine Gemeinde als Körperschaft öffentlichen Rechts ein **Steuerdelikt im Wesentlichen nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art oder ihrer ausgelagerten Gesellschaften** begehen.

Da bis dato in der Praxis von den Finanzstrafbehörden kaum Verfahren gegen „Verbände“ eingeleitet wurden, wird von tiefergehenden Erörterungen zum VbVG Abstand genommen.

### Steuerhinterziehung von Funktionären?

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf Steuerdelikte, die die Gemeindefunktionäre als die für die steuerlichen Agenden der Gemeinde verantwortlichen „Mitarbeiter“ im Sinne des Finanzstrafgesetzes begehen.

Der im Titel verwendete Begriff „Steuerhinterziehung“ soll für alle unten beschriebenen Steuerdelikte stehen, auch wenn nach dem Buchstaben des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) nur bestimmte „schwerere Delikte“ als „Hinterziehungsdelikte“, andere als Verkürzungsdelikte oder Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet werden.

Der im Titel verwendete Begriff „Funktionäre“ ist als Synonym für alle gesetzlichen Vertreter der Gemeinde, welche die abgabenrechtlichen Aufgaben und Pflichten für ihre Gemeinde wahrzunehmen haben, zu sehen. Aber auch Mitarbeiter der Gemeinde, die deren steuerliche Aufgaben wahrnehmen, ohne gesetzliche Vertretungsmacht zu haben, werden in die abgabenrechtliche und sohin in die finanzstrafrechtliche Verantwortung miteinbezogen.

Als Täter – sei es nun als unmittelbarer Täter oder Beitragstäter – kommen vor diesem Hintergrund

- ▶ der Bürgermeister,
- ▶ der Gemeindekassier,
- ▶ der Amtsleiter,
- ▶ der Buchhalter
- ▶ und alle sonstigen Personen und Gemeindebedienstete in Betracht, welche steuerliche Aufgaben für die Gemeinde wahrnehmen.

Der Sinn dieser Schriftenreihe soll es sein, alle Verantwortlichen hinsichtlich ihres finanzstrafrechtlichen Risikos zu sensibilisieren. Man bedenke auch, dass die **Strafen iSd FinStrG höchstpersönliche** sind. Das bedeutet, dass Geldstrafen wohl aus der privaten Tasche zu bezahlen sind. Man bedenke des Weiteren, dass im Falle einer Verurteilung bei Gericht aufgrund dieser Vorstrafe das Leumundszeugnis belastet und sonstige negative Konsequenzen ausgelöst werden können. Das Argument, keinen persönlichen Vorteil aus einem Steuerdelikt erwirkt zu haben, geht ins Leere.

Tatsache ist, dass die Anzahl der Finanzstrafverfahren gegen Bürgermeister und sonstige Verantwortliche in Gemeinden im Steigen begriffen ist. Demzufolge sollen die Gemeindeverantwortlichen und Mitarbeiter durch die nachfolgenden Ausführungen über ihr „Strafrisiko“ in Steuerangelegenheiten aufgeklärt werden.



## 2. Gemeinde als Steuerschuldnerin im Fokus des Finanzstrafrechts

Bevor man sich mit der Frage beschäftigt, in welchen Fällen eine Gemeinde bzw deren Funktionäre und Verantwortliche in ein Finanzstrafverfahren schlittern können, gilt es die Vorfrage zu beleuchten, wann überhaupt die Gemeinde in die Rolle der „Scheuerschuldnerin“ bzw der „Steuerpflichtigen“ schlüpft.

In der RFG-Schriftenreihe 5/2005 zum Thema „Betriebsprüfung von Gemeinden“<sup>2</sup> wurde sehr genau erörtert, welche Prüfungsschwerpunkte im Zuge einer Betriebsprüfung von einer Gemeinde zu erwarten sind. Diese Prüfungsschwerpunkte in abgabenrechtlicher Hinsicht bilden zugleich das Risikofeld möglicher finanzstrafrechtlicher Delikte und können im Detail nachgelesen werden.

An dieser Stelle soll, nur zur Einstimmung in das gegenständliche finanzstrafrechtliche Thema, an die wesentlichen Steuern erinnert werden, die die Gemeinden zur Steuerschuldnerin wandeln. Weitergehende abgabenrechtliche Abhandlungen sind nicht Gegenstand der hier interessierenden finanzstrafrechtlichen Sensibilisierung.

### 2.1 Gemeinde als umsatzsteuerrechtliche Unternehmerin

Wie jede Körperschaft öffentlichen Rechts ist eine Gemeinde **nur** im Rahmen ihrer „**Betriebe gewerblicher Art**“ (**BgA**) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe iSd Umsatzsteuergesetzes (UStG) **unternehmerisch** tätig. Die Gemeinde wird diesfalls Umsatzsteuersubjekt und hat für die Summe aller BgA eine Umsatzsteuererklärung abzugeben.

Das UStG verweist hinsichtlich der Definition des „Betriebes gewerblicher Art“ auf das KStG und erweitert den Kreis um die sog „**fiktiven Betriebe gewerblicher Art**“. Ex lege sind Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser bzw Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften stets umsatzsteuerlich als BgA zu sehen.

Beispiele für (umsatzsteuerliche) BgA sind: Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Müllabfuhr, Kindergärten, Vermietung und Verpachtung.

Ein besonderes Problemfeld ist die sorgfältige und sachgerechte Ermittlung des anteiligen **Vorsteuerabzugs** für Ausgaben, die **Gemeinkosten** darstellen, die sowohl dem nicht umsatzsteuerbaren Hoheitsbereich als auch dem umsatzsteuerrelevanten Bereich der BgA zuzurechnen sind. Ungerechtfertigter Vorsteuerabzug ist finanzstrafrechtlich bedenklich, wie die verschiedenen Beispiele noch zeigen werden.

---

<sup>2</sup> Vgl RFG-Schriftenreihe 5/2005, *Achatz/Brandl/Hacker-Ostermann/Heiss/P. Pilz*, Betriebsprüfung in der Gemeinde, 31 ff.

### 2.2 Betriebe gewerblicher Art als Körperschaftsteuerpflichtige

Gemeinden werden nur mit ihren „**Betrieben gewerblicher Art**“ körperschaftsteuerpflichtig, wenn diese entweder ausschließlich oder überwiegend **privatwirtschaftliche** Tätigkeiten erbringen. Als BgA gelten auch dessen **Verpachtung** sowie die **Beteiligung** der Gemeinde an einer **Personengesellschaft**.

Ex lege gelten zB Wasserwerke, wenn diese überwiegend zur Trinkwasserversorgung dienen sowie Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Straßenreinigung als **fiktive Hoheitsbetriebe**.

Im Gegensatz zur umsatzsteuerlichen Regelung ist grundsätzlich jeder **einzelne BgA Körperschaftsteuersubjekt**. Eine Zusammenfassung von mehreren BgA zu einem einheitlichen Steuersubjekt ist jedoch – unter bestimmten Voraussetzungen – für Versorgungsbetriebe und bei wirtschaftlicher, technischer bzw organisatorischer Verflechtung möglich.

### 2.3 Gemeinde als Lohnsteuer-Abfuhrverpflichtete

Für die Gemeindebediensteten hat die Gemeinde als Arbeitgeber die **Lohnsteuer** einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die Gemeinde haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer. Der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

### 2.4 Gemeinde als DB-Pflichtige

Im Rahmen der Selbstträgerschaft waren Gemeinden, deren Einwohnerzahl 2.000 überstieg, vom Dienstgeberbeitrag (DB) zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen befreit. Dafür war der Aufwand an Familienbeihilfe und Mehrkindzuschlag aus eigenen Mitteln zu tragen.

Im Zuge des Finanzausgleichs 2008 bis 2013 wurde die Selbstträgerschaft, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung, mit Wirkung vom Juni 2008 abgeschafft. Seitdem hat jede Gemeinde als Dienstgeber den **Dienstgeberbeitrag** abzuführen.

### 2.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer

Gemeinden als öffentlich-rechtliche Körperschaften sind nur mit ihren „**Betrieben gewerblicher Art**“ körperschaftssteuerpflichtig. Für den hoheitlichen Bereich sind sie beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und zwar grundsätzlich hinsichtlich des KEST-Abzugs von Kapitalerträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten und Forderungswertpapieren. Davon ausgenommen sind Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft.

Finanzstrafrechtlich relevant könnte in diesem Zusammenhang zB **die rechtswidrige und vorsätzlich Erwirkung** einer sogenannten **KEST-Befreiungserklärung** wegen fälschlicherweise behaupteter Betriebszugehörigkeit von Geldeinlagen bei Kreditinstituten zu einem BgA sein. Dadurch würde deliktisch die KEST-Abfuhr der Bank vermieden werden.

## 3. Strafbarkeit in Steuersachen

### 3.1 Deliktseinteilung

Strafbar in Steuerangelegenheiten macht sich, wer durch Nichterfüllung seiner steuerlichen Pflichten einen Tatbestand des Finanzstrafgesetzes verwirklicht. Entsprechend der unterschiedlichen Tatbestandsmerkmale des Finanzstrafgesetzes werden Delikte wie folgt unterteilt:

#### 3.1.1 Begehungs- und Unterlassungsdelikte

Beim Begehungsdelikt besteht die Tathandlung in einem **Tun**, das strafbar ist (klassisches Beispiel: Einreichung einer falschen Steuererklärung mit dem Ziel der Steuerhinterziehung).

Hingegen besteht beim Unterlassungsdelikt die strafbare Tat im Unterlassen eines nach den Abgabengesetzen vorgeschriebenen **Tuns** (klassisches Beispiel: Nichteinreichung einer Steuererklärung mit dem Ziel der Steuerhinterziehung)

Die nach § 1 FinStrG mit Strafe bedrohten Taten sind sowohl Handlungen als auch Unterlassungen.

#### 3.1.2 Erfolgsdelikte

Erfolgsdelikte sind verwirklicht, wenn nach der objektiven Tathandlung der Erfolg eingetreten ist.

**Beispiel:** Steuerhinterziehung gem § 33 Abs 1 FinStrG wegen Einreichung einer falschen Körperschaftsteuererklärung 2008, am 30. 5. 2009

= objektive Tathandlung

Am 21. 6. 2009 wird der falsche Körperschaftsteuerbescheid 2008, der wegen der falschen Körperschaftsteuererklärung eine verkürzte Körperschaftssteuer vorschreibt, dem Steuerpflichtigen zugestellt.

= der Erfolg ist eingetreten

Bis zur Zustellung des Steuerbescheids befindet sich der Täter im sog Versuchsstadium, in welchem die Steuerverkürzung – sieht man von den Selbstbemessungsabgaben wie insb Umsatzsteuer und Lohnsteuer ab – noch gar nicht realisiert ist. Doch gelten gem § 13 FinStrG die **Strafdrohungen auch für den Versuch** eines vorsätzlichen Finanzvergehens bzw für die Beteiligung an einem Versuch.

### 3. Strafbarkeit in Steuersachen

Der Versuch, ein Abgabendelikt zu begehen, impliziert zwingend das Vorliegen eines Vorsatzes. Naturgemäß ist bei Fahrlässigkeitsdelikten ein Versuch nicht denkbar.<sup>3</sup>

Besinnt sich der Täter eines Besseren und möchte er die Sache in Ordnung bringen, so könnte er im genannten Beispiel bis zur Zustellung des Körperschaftsteuerbescheids eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung abgeben. Durch diesen **Rücktritt** vom Versuch einer Steuerhinterziehung ist der Täter unter der Voraussetzung, dass iSd § 14 FinStrG von der Finanzstrafbehörde oder dem Gericht noch keine nach außen erkennbare Verfolgungshandlungen gegen den Täter oder Tatbeteiligten gesetzt wurden, straffrei. Eine Verfolgungshandlung kann zB eine Vorladung oder eine Aufforderung zur schriftlichen Stellungnahme durch die Finanzstrafbehörde sein.

#### 3.1.3 Grunddelikte und qualifizierte Delikte

Das qualifizierte Delikt erfordert neben dem Tatbestandsmerkmal des **Grunddelikts** das Vorliegen weiterer erschwerender Umstände mit der Konsequenz der Strafverschärfung. Ein **qualifiziertes Delikt** wäre zum Beispiel gem § 38 Abs 1 lit a FinStrG die Abgabenhinterziehung, wobei es dem Täter darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung (= falsche Steuererklärungen über mehrere Jahre) eine laufende Einnahme (= laufende Ersparnis der Steuer) zu verschaffen (sog gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung).

#### 3.2 Rechtswidriges Verhalten vor dem Hintergrund der Steuergesetze

Erfüllt das Verhalten des Steuerpflichtigen einen Tatbestand des FinStrG, so ist im Regelfall **Rechtswidrigkeit indiziert**. Rechtswidrigkeit wäre nur dann **ausnahmsweise** ausgeschlossen, wenn der Täter **Rechtfertigungsgründe** einwenden könnte. Letzteres hat aber in der Praxis faktisch keine Aussicht auf Erfolg. Die Rechtsprechung der Höchstgerichte ist im Hinblick auf den entschuldigenden Notstand gem § 10 FinStrG äußerst restriktiv, dh mit anderen Worten, dass Rechtfertigungsversuche des Täters, dass er zB durch die prekäre finanzielle Lage zur Abgabenverkürzung gezwungen war, vollkommen ins Leere gehen.

#### 3.3 Keine Strafe ohne Schuld – nulla poena sine culpa

Das Finanzstrafrecht ist ein Schuldstrafrecht. Strafbar ist in Abgabenangelegenheiten nur, wer schuldhaft handelt (§ 6 FinStrG). Dem Grundsatz nulla poena sine culpa folgend ist neben der objektiven Tatseite auch die **subjektive Tatseite** des Verdächtigen im Hinblick auf sein **persönliches Verschulden** zu durchleuchten. Als Schuld wird dem Täter vorgeworfen, dass er im Tatbild eines bestimmten Delikttypus umschriebenes Unrecht verwirklichen wollte oder doch nicht entsprechend darauf bedacht war, es zu vermeiden.

---

<sup>3</sup> Vgl Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz Kommentar<sup>2</sup> (2009) § 13 Rz 3, VwGH 22. 10. 1992, 92/16/0029.

Direkt in Zusammenhang mit dem Grundsatz **nulla poena sine culpa** stehen zwei weitere wichtige Grundsätze des Finanzstrafrechts:

- ▶ Grundsatz der Unschuldsvermutung
- ▶ Grundsatz in dubio pro reo

§ 57 Abs 7 FinStrG regelt für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren die **Unschuldsvermutung**, wonach der eines Finanzvergehens Verdächtige solange als unschuldig gilt, bis der gesetzliche Nachweis seiner Schuld erfolgt. Das Synonym dazu ist für das gerichtliche Finanzstrafverfahren der § 8 StPO, wonach jede Person bis zu ihrer rechtskräftigen Verurteilung für unschuldig erachtet bleibt. Im Unterschied zum normalen Abgabungsverfahren, das die Beweislast für das Vorliegen von steuerlich relevanten Tatsachen dem Steuerpflichtigen auferlegt, liegt die **Beweislast** im Finanzstrafverfahren **bei der Finanzstrafbehörde**. Man spricht hier von der sog **Beweislastumkehr**.

Die Finanzstrafbehörde bzw das Gericht haben des Weiteren dem Beweisgrundsatz in dubio pro reo folgend, bei Zweifel im Zuge ihrer Beweismwürdigung zugunsten des Beschuldigten das Finanzstrafverfahren einzustellen bzw den Beschuldigten freizusprechen.

#### 3.3.1 Schuldformen

Die einzelnen Straftatbestände des FinStrG setzen hinsichtlich der subjektiven Tatseite entweder **vorsätzliches** oder **fahrlässiges** Handeln oder Unterlassen voraus. Vorsatzdelikte sind verständlicherweise mit wesentlich höheren Strafen bedroht als Fahrlässigkeitsdelikte.

##### 3.3.1.1 Die Vorsatz-Pyramide

Der Vorsatz setzt sich aus zwei Komponenten zusammen, nämlich der **Wissenskomponente** und der **Wollenskomponente**. Der Täter muss also **wissen**, im Sinne von **sich bewusst sein**, dh **intellektuell erfassen**, dass er durch sein Verhalten einen finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhalt verwirklicht und sich strafbar macht. Diese Wissenskomponente indiziert die Wollenskomponente.

***Beispiel:** Der Amtsleiter der Gemeinde veranlasst bewusst (Wissenskomponente), dass in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung Vorsteuern für Aufwendungen, die dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, in Abzug gebracht werden, um die Zahllast zwecks Stärkung der „Gemeindekasse“ zu vermindern (zielgerichtetes Wollen, Wollenskomponente).*

Besonders hervorzuheben ist, dass der von der Finanzstrafbehörde gegenüber dem Verdächtigen getätigte Vorwurf, er hätte es ja „**wissen müssen**“, nicht gleichzustellen ist mit der Komponente des „Wissens“ beim Vorsatzdelikt. Ein „Wissen – müssen“ be-

### 3. Strafbarkeit in Steuersachen

deutet rechtlich noch keine Bejahung eines dolosen Verhaltens, wenn auch ein Fahrlässigkeitsdelikt nicht ausgeschlossen ist.<sup>4</sup>

In Abhängigkeit vom Stärkegrad des Wissens und des Wollens kann man die verschiedenen Arten des Vorsatzes in einer dreistufigen Pyramide abbilden. An der untersten Stufe sei der sog **bedingte Vorsatz** (dolus eventualis) und auf die mittlere Stufe der direkte Vorsatz im Stärkegrad der „**Wissentlichkeit**“ abgebildet. An die Spitze der Pyramide könnte man den direkten Vorsatz in der Ausprägung der „**Absichtlichkeit**“ stellen.

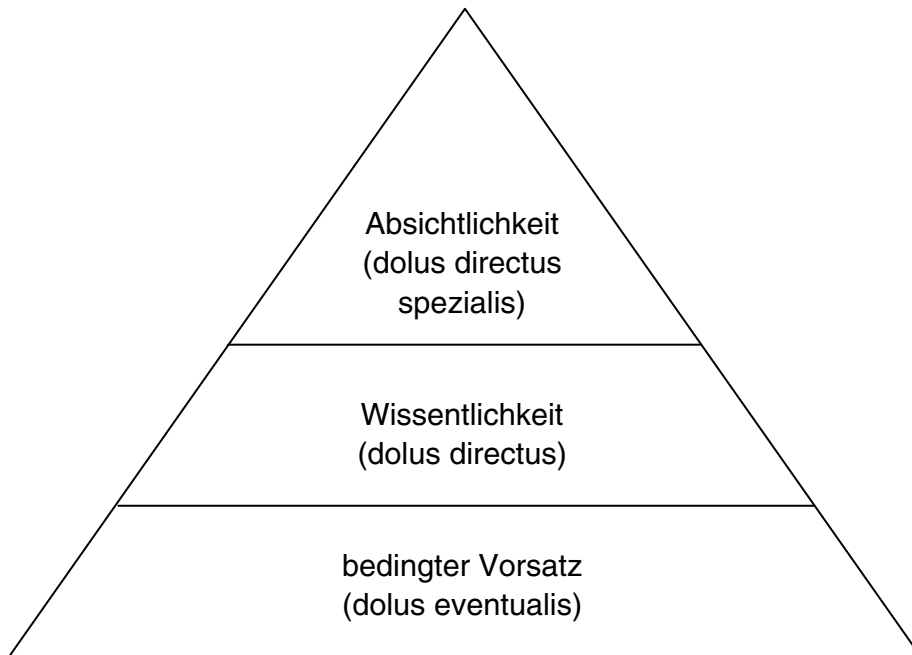


Abbildung 1: Vorsatzpyramide

Die Unterscheidung in verschiedene Stufen des Vorsatzes ist deshalb relevant, weil bestimmte Delikte im Finanzstrafrecht erst bei **wissentlichem** bzw **absichtlichem Handeln** des Täters als verwirklicht gelten. Im Normalfall gilt bei einem Vorsatzdelikt der **bedingte Vorsatz** als unterste Form des Vorsatzes als ausreichend.

Der Vorsatz muss immer im **Zeitpunkt der Tat** vorliegen. Ein erst nach Ausführung der Tat gefasster Vorsatz (dolus superveniens) ist nicht ausreichend.

**Beispiel:** Bei der Einreichung der Umsatzsteuererklärung 2008 erkennt der Steuerpflichtige, dass in der Umsatzsteuererklärung 2007 ein Posten an umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen versehentlich nicht miterfasst wurde. Der unrichtige Umsatzsteuerbescheid 2007 ist längst zugestellt. Ein nun nachträglich gefasster Vorsatz, nämlich diesen entdeckten Fehler nicht – etwa durch Abgabe einer berichtigten Umsatzsteuererklärung 2007 – zu sanieren, schadet nicht. Bei Entdeckung dieses Fehlers bei einer späteren abgabenbehördli-

<sup>4</sup> Vgl. Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz (2005) § 8 Rz 4 a.

*chen Prüfung wird gegebenenfalls ein Fahrlässigkeitsdelikt gem § 34 FinStrG vorgeworfen werden. Diesfalls ist die nachträgliche vorsätzliche Verletzung der Berichtigungspflicht eine mitbestrafte Nachtat, die keine sonstigen Straf-sanktionen nach sich zieht.*

Es stellt sich die Frage, inwieweit dem Steuerpflichtigen, dem Unternehmer bzw den in der Gemeinde für die jeweiligen Steueragenden Verantwortlichen auf Basis der **Wissenskomponente** ein Vorsatz zur Abgabenhinterziehung vorgeworfen werden kann. Im Unternehmensbereich bzw im unternehmerischen Bereich der Gemeinde wird man jedenfalls mit dem Argument der **steuerlichen Unerfahrenheit** oder mit dem Argument, doch **kein Steuerexperte** zu sein, in seiner Verteidigungsstrategie scheitern. Derartige pauschale Behauptungen werden in der Rechtsprechung als Schutzbehauptung geradezu abgeschmettert. Vielmehr hat sich der dafür Verantwortliche hinsichtlich seiner Abgaben- und Aufzeichnungspflichten zu erkundigen, und Rat bzgl der Steuerpflicht einzelner Geschäftsfälle einzuholen. Werden Aufzeichnungen iwS und Steuererklärungen intern erstellt, so hat der Verantwortliche dafür zu sorgen, dass dafür geeignetes und entsprechend ausgebildetes Fachpersonal mit diesen Agenden betraut ist. Für dieses Personal hat der Verantwortliche neben der sorgfältigen **Auswahl des Personals** auch für eine laufende **Überwachung** und **Qualitätskontrolle** der steuerlich relevanten Aufzeichnungen, der Meldungen und der stets pünktlichen Abgabenzahlungen zu sorgen.

Im Kapitel 3.3.2 wird gerade in diesem Zusammenhang auf die Frage eingegangen, in welchen Fällen der Bürgermeister für Steuermisereen überforderter Mitarbeiter bestraft werden kann.

#### **Bedingter Vorsatz (dolus eventualis)**

Der bedingte Tatvorsatz ist im § 8 Abs 1 zweiter Halbsatz FinStrG geregelt und bildet die unterste Form des Vorsatzes im Hinblick auf die Wissens- und auch Wollenskomponente. Nach dieser gesetzlichen Definition des dolus eventualis hält der Täter die Verwirklichung eines Sachverhalts, der einem im FinStrG geregelten Tatbild entspricht, nur **ernstlich für möglich (untere Stufe der Wissenskomponente)** und **findet sich damit ab bzw nimmt die Abgabenverkürzung in Kauf (untere Stufe der Wollenskomponente)**. Entscheidend ist, dass der Täter die mögliche Abgabenverkürzung billigt und damit einverstanden ist.<sup>5</sup>

Voraussetzung für die Annahme des bedingten Vorsatzes ist nicht das Wissen um eine Tatsache oder ihre Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafür sprechenden Momente, sondern es genügt das **Wissen um die Möglichkeit**.

Auch der Umstand, dass der Beschuldigte den damit eventuell eintretenden steuerlichen Vorteil nicht ablehnte bzw verhinderte, sondern billigte, ist als gegeben anzunehmen, wenn er es unterlässt, durch einen **entsprechenden Vorbehalt** bei der Einreichung der Steuererklärung die **mögliche Unrichtigkeit** der eingetragenen Ziffern gegenüber dem

<sup>5</sup> Vgl Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz Kommentar<sup>2</sup> (2009) § 8 Rz 5 ff, zB VwGH 29. 1. 1996, 96/16/0014.

### 3. Strafbarkeit in Steuersachen

Finanzamt zum Ausdruck zu bringen und des Weiteren auch nichts unternimmt, um im Nachhinein die in der **Steuererklärung** gemachten ziffernmäßigen Angaben zu **kontrollieren**.<sup>6</sup>

#### **Wissentlichkeit (dolus directus oder dolus principalis)**

Wissentlich handelt ein Täter, wenn er den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, **nicht bloß für möglich** hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für **gewiss hält** (§ 5 Abs 3 StGB). Gewissheit ist die **obere Stufe der Wissenskompone**nte. Die Wollenskomponente ist hier indiziert.

Im Finanzstrafrecht ist zB – wie unten noch näher ausgeführt werden wird – im Falle einer Abgabenhinterziehung wegen Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe einer **Umsatzsteuer-Voranmeldung** die Vorsatzform der **Wissentlichkeit** verlangt. § 33 Abs 2 lit a FinStrG sanktioniert dieses Finanzvergehen nämlich dann noch nicht, wenn der Beschuldigte seine Pflichtverletzung ernstlich für möglich hält (bedingter Vorsatz), sondern erst dann, wenn er diese **für gewiss** hält.

***Beispiel:** Der Buchhalter, der auch für die Einreichung aller Steuererklärungen der Gemeinde verantwortlich ist, wird vom Gemeindegassier in Absprache mit dem Bürgermeister angewiesen, dass er in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2008 Vorsteuern für Aufwendungen, die dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, in Abzug bringt, um die Zahllast zwecks Stärkung der „Gemeindegassa“ zu vermindern. Der Buchhalter weist darauf hin, dass das „ein Problem“ ist, beruhigt sich aber damit, dass die Verantwortung ja „eh“ bei seinem Vorgesetzten liege.*

*Für das Delikt der wissentlichen, vorsätzlichen Abgabenhinterziehung haben sich der Buchhalter, der Gemeindegassier und der Bürgermeister zu verantworten.*

#### **Absichtlichkeit (dolus directus specialis)**

Absichtlich handelt der Täter, wenn es ihm darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt (§ 5 Abs 2 StGB).

Absichtlichkeit stellt die schwerste Form des Vorsatzes<sup>7</sup> bzw die obere Stufe der Wollenskomponente dar. Es handelt sich um ein auf die Abgabenhinterziehung abgezieltes Wollen, unabhängig vom Grad des Wissens.

Im Finanzstrafgesetz ist Absichtlichkeit als qualifizierte Form des Vorsatzes zum Beispiel bei der sog gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gem § 38 Abs 1 lit a FinStrG gefordert. Bei diesem Finanzvergehen muss es dem Täter darauf ankommen, sich durch die wiederkehrende Begehung (über einen längeren Zeitraum) eine laufende Einnahme (er-

<sup>6</sup> Vgl VwGH 23. 1. 1970, 94/69.

<sup>7</sup> Vgl VwGH 16. 9. 1992, 90/13/0063.



reicht durch die Nichtabfuhr der Abgabe) zu verschaffen. Aufgrund dieser erschwerenden Umstände sind besonders harte Strafdrohungen vorgesehen.

**Beispiel:** Seit Jahren animiert der Gemeindegassier den Buchhalter, dass er in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung Vorsteuern für Aufwendungen, die dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, in Abzug bringt, um die Zahllast zwecks Stärkung der „Gemeindegassa“ zu vermindern. Als Belohnung erhält der Buchhalter in Absprache mit dem Bürgermeister eine „Sonderzahlung“.

Für das Delikt der „gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung“ haben sich der Buchhalter, der Gemeindegassier und der Bürgermeister, wenn er den wahren Grund der „Sonderzahlung“ kennt, zu verantworten.

#### 3.3.1.2 Die Fahrlässigkeits-Pyramide

Die Schuldform der Fahrlässigkeit ist im § 8 Abs 2 FinStrG geregelt. Es wird differenziert zwischen der **unbewussten Fahrlässigkeit**, welche man an die untere Stufe der Pyramide stellt.

In die mittlere Stufe wäre die **bewusste Fahrlässigkeit** zu stellen.

Die oberste Stufe zeigt die **grobe Fahrlässigkeit**, welche uns beim gegenständlichen Thema der Steuerhinterziehung von Gemeinden nicht direkt interessiert. Die grobe Fahrlässigkeit ist mit dem Begriff des „groben Verschuldens“ vergleichbar. **Steuerberater, Rechtsanwälte und Notare** werden in Ausübung ihres Berufs bei der Steuerberatung oder Vertretung erst dann wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung bestraft, wenn diesen ein grobes Verschulden vorzuwerfen ist.

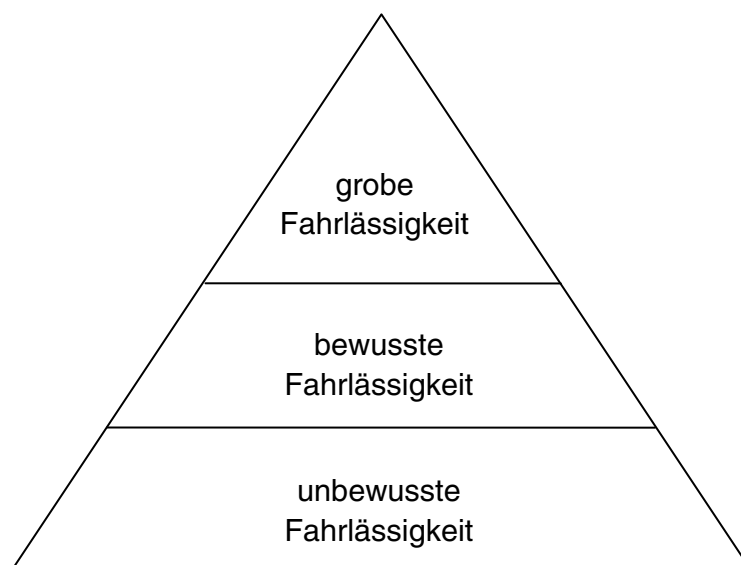


Abbildung 2: Fahrlässigkeitspyramide

#### Unbewusste Fahrlässigkeit

Nach der gesetzlichen Definition handelt (unbewusst) fahrlässig, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er

- ▶ nach den Umständen verpflichtet ist (**objektive Sorgfaltspflicht**) und
- ▶ nach seinen körperlichen und geistigen Verhältnissen befähigt ist (**subjektive Sorgfaltspflicht**) und die ihm zuzumuten ist, und deshalb **nicht erkennt**, dass er einen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht.

Um festzustellen, ob jemand **objektiv** sorgfaltswidrig bei seinen steuerrechtlich gebotenen Aufgaben vorgegangen ist, hat man sich am Maßstab einer Person zu orientieren, die dem Lebens-, Berufs- oder Bildungskreis des Beschuldigten angehört. Mit welcher Sorgfalt wäre eine solche „differenzierte Maßfigur“ vorgegangen? Die körperliche und geistige Befähigung wird in der Regel angenommen.

In diesem Sinne wird zB für einen langjährigen Bürgermeister, der zugleich erfahrener Geschäftsführer eines mittelständigen Unternehmens ist, ein anderer Maßstab gelten als für einen „frisch“ gewählten Bürgermeister, der auch im „Privatbereich“ keinerlei Erfahrung in steuerlichen Belangen aufzuweisen hat.

#### Bewusste Fahrlässigkeit

Hält der Täter es für möglich, dass er einen solchen Sachverhalt verwirklicht, will er ihn aber nicht herbeiführen, so spricht man von bewusster Fahrlässigkeit.

Der **bewusst fahrlässig** handelnde Täter erkennt in gleicher Weise wie der mit **bedingtem Vorsatz** handelnde Täter das Risiko einer Abgabenverkürzung. Die Wissenskomponente ist also gleich gelagert. Er vertraut aber darauf, dass es nicht zur strafbaren Abgabenverkürzung kommt und will sie auch nicht.

Motto: „**Es wird schon nichts passieren.**“

Hingegen findet sich der Vorsatztäter im Falle des dolus eventualis mit einer von ihm verursachten Abgabenverkürzung ab.

Motto: „**Na wenn schon.**“<sup>8</sup>

#### Entschuldbare Fehlleistung

Handelt es sich um einen Fehler, der einem nur bei außergewöhnlicher Aufmerksamkeit nicht unterlaufen wäre, so liegt **noch keine Fahrlässigkeit**, sondern eine entschuldbare Fehlleistung vor, die nicht bestraft wird (§ 9 letzter Satz FinStrG).

**Beispiel:** Bei der abgabenbehördlichen Prüfung wird ein einmaliger Buchungs- oder Eingabefehler, der zu einer Abgabenverkürzung geführt hat, aufgedeckt. Da die Buchhaltung im Übrigen sorgfältig geführt ist, ist dieser Fehler wohl als straffreie entschuldbare Fehlleistung einzustufen.

<sup>8</sup> Vgl. Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> (2008) Rz183.

Sind die steuerlich relevanten Aufzeichnungen generell schlampig geführt, wird man sich wohl Sorglosigkeit – also Fahrlässigkeit – vorwerfen lassen müssen.

#### 3.3.2 Auswahl- und Überwachungsverschulden

Der Bürgermeister delegiert naturgemäß die Erledigung aller steuerlichen Pflichten der Gemeinde – in ihrer Stellung als Steuerschuldnerin – an das Personal der Gemeinde. Dies befreit ihn aber nicht von seiner **finanzstrafrechtlichen Verantwortung**, wenn es aufgrund von Fehlern in Steuererklärungen oder bei Meldungen, insb von Umsatzsteuern oder Lohnabgaben, in weiterer Folge zu einer Abgabenverkürzung zugunsten der Gemeinde kommt.

Kann dem Bürgermeister bei der **Auswahl** des für diese steuerlichen Aufgaben zuständigen Personals bzw bei der laufenden **Beaufsichtigung** mangelnde Sorgfalt vorgeworfen werden, so kann er durchaus wegen fahrlässiger und in besonderen Fällen gar wegen bedingt vorsätzlicher Abgabenhinterziehung **finanzstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen**, dh **bestraft**, werden.

Auswahlverschulden kann dann nicht vorgeworfen werden, wenn Personal mit adäquater Ausbildung und Praxis mit wirtschaftlichem, kaufmännischem und steuerlichem Hintergrund eingesetzt wird. Naturgemäß kann die Personalauswahl vom Bürgermeister an geeignete Mitarbeiter delegiert werden.

Inwieweit dem Bürgermeister ein Überwachungsverschulden treffen kann, hängt davon ab, wie **zuverlässig** und **fachkundig** das mit den steuerlichen Agenden betraute Personal ist. Grundsätzlich wäre er verpflichtet, zumindest **Stichproben**<sup>9</sup>, **Plausibilitätskontrollen** oder **übersichtsweise Rahmenprüfungen**<sup>10</sup> der in der zB Umsatzsteuererklärung aufscheinenden Zahlen durchzuführen. Dies wird naturgemäß ab einer gewissen Größe der Gemeinde nicht mehr zugemutet werden können. Diesfalls muss er die Überwachung im Sinne eines internen Kontrollsystems an geeignetes Gemeindepersonal delegieren.

Fragestellungen hinsichtlich <b>Zuverlässigkeit</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Wie lange ist der Verantwortliche mit derartigen steuerlichen Agenden schon betraut?</li> <li>▶ Hat er Vorpraxis?</li> <li>▶ Sind ihm in der Vergangenheit schon Fehler unterlaufen?</li> <li>▶ Gibt es eine Qualitätskontrolle (zB Vier-Augen-Prinzip)?</li> </ul>
Fragestellungen hinsichtlich <b>Fachwissen</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Hat der Verantwortliche eine adäquate Ausbildung?</li> <li>▶ Konnte sich der Verantwortliche durch Fachkurse laufend fortbilden?</li> <li>▶ Stand ihm die einschlägige Fachliteratur zu Verfügung?</li> <li>▶ Konnte er bei Zweifelsfällen einen Steuerberater einbeziehen?</li> </ul>

#### Übersicht 1: Fragestellungen zum Auswahl- und Überwachungsverschulden

<sup>9</sup> Vgl VwGH 10. 3. 1994, 93/15/0180.

<sup>10</sup> Vgl VwGH 21. 2. 1984, 83/14/0224.

### 3. Strafbarkeit in Steuersachen

Wird ein Steuerberater mit steuerlich relevanten Agenden beauftragt, so kann ein Auswahl- bzw Überwachungsverschulden wohl ausgeschlossen werden.

#### 3.3.3 Erkundigungspflicht der Verantwortlichen in Steuerfragen

Grundsätzlich hat sich der Steuerpflichtige bzw der gesetzliche Vertreter sowie die für die steuerlichen Aufgaben Verantwortlichen über die abgabenrechtlichen Vorschriften und Verpflichtungen hinreichend zu **erkundigen**. Rechtsauskünfte sind bei einer kompetenten Stelle, bspw bei einem Steuerberater, einzuholen. Die Unkenntnis der Steuergesetze ist nach ständiger Rechtsprechung grundsätzlich nicht entschuldbar. Nur bei **komplexen** steuerlichen Sachverhalten wird ein **Rechtsirrtum entschuldbar** sein und daher gem § 9 FinStrG Straffreiheit erreicht werden können.

Hat der Verdächtige eine Rechtsauskunft, zB bei einem Steuerberater eingeholt, so kann ihm normalerweise auch dann keine Sorgfaltsverletzung vorgeworfen werden, sofern diese Auskunft **falsch** war.

Es ist grundsätzlich zu empfehlen, in Zweifelsfragen einen Steuerberater zu Rate zu ziehen oder überhaupt mit steuerlichen Agenden (zB Erstellen monatlicher Umsatzsteuer-Voranmeldungen, monatliche Lohnverrechnung) zu betrauen, wenn diese intern nicht mit der entsprechenden Sorgfalt durch eigenes Personal erledigt werden kann.

#### 3.3.4 Berichtigungspflicht bei falschen Steuererklärungen des Vorgängers

Eine spannende Frage, die dem Steuerberater in der täglichen Beratung von neu bestellten Geschäftsführern von Unternehmen bzw neu gewählten Bürgermeistern gestellt wird ist, ob diese eine Berichtigungspflicht hinsichtlich offensichtlich falscher Steuererklärungen des Vorgängers haben.

**Beispiel:** „Im Zuge der Erstellung der Jahressteuererklärungen ist mir/uns aufgefallen, dass bei einer Erklärung des Vorjahrs, welche von meinem Vorgänger beim Finanzamt eingereicht wurde, ein grober Fehler zu Lasten des Finanzamts unterlaufen ist.

*Was muss ich tun bzw welche negativen Konsequenzen kann es für mich/uns haben, nichts zu tun?“*

Bei der Beantwortung dieser Frage ist von einer differenzierten Ausgangssituation, dh von einem differenzierten Sachverhalt, auszugehen:

Vorweg ist festzuhalten, dass **abgabenverfahrensrechtlich** eine **allgemeine Berichtigungspflicht** besteht. Demnach ist der Steuerpflichtige verpflichtet, seine Angaben in einer Steuererklärung (und auch in sonstigen Anbringen bei der Finanzbehörde) zu berichtigen, wenn er dies nachträglich erkennt und der Fehler zu einer Abgabenverkürzung geführt hat oder führen kann (vgl § 139 BAO).

Damit ist der erste Teil der Frage insofern geklärt, als der neue Geschäftsführer/neu gewählte Bürgermeister im Beispielfall jedenfalls eine „berichtigte Steuererklärung“ beim Finanzamt einreichen muss! (Auch wenn der Vorgänger nicht mehr für steuerliche Eingaben für die Gemeinde zeichnungsbefugt ist, könnte er natürlich die nachträgliche Offenlegung der richtigen Zahlen durch Einbringung einer „Selbstanzeige“ erreichen.)

Unterlässt nun der neue Geschäftsführer/neu gewählte Bürgermeister die Einreichung einer „berichtigten Steuererklärung“ in der Hoffnung, dass das betreffende Jahr vielleicht nicht geprüft oder der Fehler bei einer Prüfung nicht entdeckt wird, so begeht er das Delikt einer **Finanzordnungswidrigkeit**. Diese besteht in der vorsätzlichen Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 51 Abs 1 lit a FinStrG). Der eher theoretische Strafraum wäre diesfalls – es handelt sich „nur“ um ein Formdelikt – eine Geldstrafe von maximal € 5.000,-. In der Praxis wird – Aufdeckung durch die Finanzbehörde vorausgesetzt – ein Finanzstrafverfahren wohl nur gegen den Vorgänger bzgl des Hauptdelikts wegen des Verdachts einer vorsätzlichen Abgabenhinterziehung oder fahrlässigen Abgabenverkürzung eingeleitet werden.

Von *Leitner* wird überhaupt die Meinung vertreten, dass dem „Neuen“ nicht einmal eine Finanzordnungswidrigkeit vorgeworfen werden kann. Der organschaftliche Vertreter hat alle Pflichten der von ihm vertretenen „Gesellschaft“ (somit der Abgabepflichtigen) wahrzunehmen. Die Abgabepflicht der Gesellschaft ist quasi seine Pflicht. Demnach trifft ihn die Berichtigungspflicht aber nur für Erklärungen, die er selbst für den Abgabepflichtigen unrichtig erstattet hat.<sup>11</sup>

Auch wenn dem „Neuen“ rechtlich oder erfahrungsgemäß keine Strafe für unseren Beispielfall droht, sei der Vollständigkeit halber auf sein abgabenrechtliches **Haftungsrisiko** hingewiesen. Bleibt der neue Geschäftsführer/der neu gewählte Bürgermeister passiv, weil ohnehin keine oder keine schmerzlichen Konsequenzen drohen, so haftet er im Aufdeckungsfall persönlich für die entgangenen Abgaben der Gesellschaft bzw der Gemeinde! (§ 15 BAO.)

---

<sup>11</sup> Vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> (2008) Rz 834.

# 4. Praxisrelevante Steuerdelikte aus der Sicht der Gemeindeverantwortlichen

## 4.1 Abgabenhinterziehung im engeren Sinn (§ 33 FinStrG)

### 4.1.1 Deliktsfälle der Abgabenhinterziehung

Das Finanzstrafgesetz überschreibt das Delikt des § 33 mit dem Begriff „**Abgabenhinterziehung**“. Es handelt sich dabei, im Hinblick auf die Schuld des Täters, ausschließlich um Vorsatzdelikte und so gesehen um schwerere Delikte, die eine Abgabensenkung zur Folge haben. Im Unterschied dazu verwendet der Gesetzgeber im Falle des Fahrlässigkeitsdelikts des § 34 FinStrG den Begriff „**fahrlässige Abgabensenkung**“.

Von Praxisrelevanz sind hier folgende drei **Hinterziehungsdelikte**:

- ▶ Vorsätzliches Bewirken einer Abgabensenkung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht.
- ▶ Wissentliche Senkung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen.
- ▶ Wissentliche Senkung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten.

### 4.1.2 Vorsätzliches Bewirken einer Abgabensenkung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (§ 33 Abs 1 FinStrG)

#### Tathandlung

Die Tathandlung besteht hier im „Bewirken einer Abgabensenkung“, wobei das Handeln in einem aktiven als auch passiven Verhalten (Tun oder Unterlassen) bestehen kann. Die Einreichung einer unrichtigen oder unvollständigen Körperschaftsteuererklärung wäre eine aktive Tathandlung. Eine passive Tathandlung ist im Unterlassen der Erstellung einer Körperschaftsteuererklärung zu sehen.

#### Tatmodalität

Die Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht ist nicht unbedingt Tathandlung sondern Tatmodalität, weil ein kausaler Zusammenhang zwischen der Pflichtverletzung und der Abgabensenkung nicht gefordert wird.

In der BAO ist eine einmonatige Anzeigepflicht für abgabenrechtlich bedeutsame Umstände geregelt (zB Betriebseröffnungen, Aufgabe von Betrieben oder steuerpflichtigen Tätigkeiten). Des Weiteren müssen die für die Abgabebemessung bedeutsamen Umstände wahrheitsgemäß (Wahrheitspflicht), also richtig und vollständig, gegenüber der Finanzbehörde offengelegt (Offenlegungspflicht) werden.

Das klassische Medium der Offenlegung ist die vorschriftsgemäß ausgefüllte Steuererklärung unter Verwendung des amtlichen Erklärungsformulars. Daneben sind schriftliche Eingaben an die Finanzbehörde eine Möglichkeit der Offenlegung.

### Taterfolg

Beim gegenständlichen Hinterziehungsdelikt handelt es sich um ein sog. „Erfolgsdelikt“. Die Tathandlung (Bewirken der Abgabenverkürzung) ist vollendet, wenn der Fiskus die Abgabe entweder gar nicht, nicht in voller Höhe oder nicht spätestens am Fälligkeitstermin erhält.

Bei der Nichtentrichtung am Fälligkeitstermin ist – weil das in der Praxis den Verantwortlichen oft nicht bewusst ist – klarzustellen, dass die Nichtentrichtung von rechtzeitig gemeldeten Abgaben unter Offenlegung aller Besteuerungsgrundlagen keinesfalls strafbar ist!

Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben (zB Körperschaftsteuer) ist der Taterfolg der Abgabenverkürzung mit der Zustellung des Bescheids (zB des Körperschaftsteuerbescheids), der auf den Falschangaben der abgegebenen Körperschaftsteuererklärung basiert, eingetreten.

Wird fälschlicherweise gar keine Erklärung abgegeben, so ist die Abgabenverkürzung bewirkt, wenn die gesetzliche Erklärungspflicht verstrichen ist.

Bei den Selbstbemessungsabgaben wie Umsatzsteuer oder Lohnsteuer ist das Delikt vollendet, wenn diese Abgabe nicht spätestens am Fälligkeitstag abgeführt wurde.

### Schuldform (subjektive Tatseite)

Für dieses Delikt reicht der Vorsatz in der niedrigsten Stufe der Vorsatz-Pyramide (siehe Kapitel 3.3.1.1), nämlich der bedingte Vorsatz (dolus eventualis) aus. Nach dieser gesetzlichen Definition des dolus eventualis hält der Täter die Verwirklichung eines Sachverhalts, der dem im FinStrG geregelten Tatbild entspricht, nur ernstlich für möglich (untere Stufe der Wissenskomponente) und findet sich damit ab (untere Stufe der Wollenskomponente).

Der Vorsatz muss sich auf beide Tatbestandselemente beziehen, also auf das Bewirken einer Abgabenverkürzung und auf die Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht.

**Beispiel:** Die Gemeinde A kauft immer wieder Grundstücke an, um diese planmäßig nach Aufschliebung zum Wiederverkauf anzubieten. Während in den Vorjahren „kaum“ Gewinne zu verzeichnen waren, konnte im Jahr 2007 ein „Superdeal“ mit einem Bauträger eingefädelt werden.

Der Bürgermeister hatte so ein Gefühl dafür, dass dieser Gewinn steuerpflichtig sein könnte. Einerseits war er aber so im Stress, dass er keinen Termin mit einem Steuerberater organisieren konnte, andererseits dachte er sich,

#### 4. Praxisrelevante Steuerdelikte

*dass ja unter Einbeziehung der letzten Jahre gesamt betrachtet „doch nicht so viel herauskommen könne.“*

*Diese lockere Vorgehensweise könnte für den Bürgermeister – eine abgabenrechtliche Prüfung natürlich vorausgesetzt – finanzstrafrechtlich gesehen bitter enden:*

*In abgabenrechtlicher Hinsicht wird wohl davon auszugehen sein, dass die Gemeinde mit ihrem Grundstückshandel gewerblich tätig ist. Dies insb dann, wenn schon in der Vergangenheit per saldo zwar geringe aber – entgegen der Annahme des Bürgermeisters – doch Gewinne erwirtschaftet wurden.*

*Vor diesem Hintergrund wäre der Grundstückshandel der Gemeinde A mit ihrem BgA, der eben steuerlich einen sog „gewerblichen Grundstückshandel“ betreibt, Körperschaftssteuerpflichtig. Der im Kalenderjahr 2007 erzielte Veräußerungsgewinn (Annahme € 400.000,-) unterliegt der 25%igen Körperschaftsteuer (sohin € 100.000,-).*

*Auf Basis einer solchen abgabenrechtlichen Situation könnte der Bürgermeister sehr wahrscheinlich auch finanzstrafrechtlich belangt werden. Von der subjektiven Tatseite wird zumindest von bedingtem Vorsatz (dolus eventualis) ausgegangen werden können. Seine vage Hoffnung, dass „eh“ nicht viel herauskommen könne, zeigt dem Strafrichter, dass er eine steuerliche Relevanz nicht ausschloss. Somit ist dem beschuldigten Bürgermeister zumindest bedingter Vorsatz vorzuwerfen.*

*Der Bürgermeister hätte sich über die genauen steuerlichen Konsequenzen bei einem Steuerberater oder bei einer sonstigen kompetenten Stelle erkundigen müssen. Naturgemäß hätte er sich im Vorfeld ein rechnerisches Bild über die konkrete Höhe der Gewinne und etwaigen Verluste der Vergangenheit machen müssen.*

*Der Bürgermeister könnte im Beispielfall iSd § 33 Abs 1 FinStrG bestraft werden, weil er eine Körperschaftsteuerverkürzung ernstlich für möglich (untere Stufe der Wissenskomponente) gehalten und sich damit abgefunden habe (untere Stufe der Wollenskomponente).*

*Der gesetzliche monetäre Strafraum (Höchststrafe) beträgt das 2-fache der verkürzten Körperschaftssteuer: € 200.000,-.*

*Die ausgesprochene Geldstrafe im Falle eines Schuldspruchs könnte zB € 30.000,- bis € 50.000,- betragen.*

#### **4.1.3 Wissentliche Verkürzung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG)**

Die verschiedenen Umsatzsteuer-Delikte sind zum besseren Verständnis und Überblick im Kapitel 9 „Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte“ zusammengefasst



dargestellt, sodass hinsichtlich des gegenständlichen Hinterziehungsdelikts darauf verwiesen werden darf.

### 4.1.4 Wissentliche Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten (§ 33 Abs 2 lit b FinStrG)

#### Tathandlung

Die Tathandlung ist die nicht fristgerechte Entrichtung von Lohnsteuer (L) oder von Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB).

Der Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DZ) ist nach diesem Delikt nicht strafbar; dieser ist theoretisch nur als Finanzordnungswidrigkeit strafbar.

#### Tatmodalität

Tatmodalität ist die Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten.

#### Taterfolg

Der Taterfolg tritt ein, wenn und insoweit die Lohnsteuer oder der Dienstgeberbeitrag, beide Abgaben sind Selbstbemessungsabgaben, nicht fristgerecht an das Finanzamt abgeführt werden.

#### Schuldform (subjektive Tatseite)

Das Gesetz setzt hinsichtlich des Grades des Verschuldens des Verdächtigen für die Pflichtverletzung des Nichtführens ordnungsgemäßer Lohnkonten zumindest den bedingten Vorsatz (*dolus eventualis*) voraus.

Die Tathandlung der nicht fristgerechten Entrichtung ist erst bei Wissentlichkeit strafbar (zur Vorsatz-Pyramide siehe Kapitel 3.3.1.1).

**Beispiel:** Im Hinblick darauf, dass der Amtsleiter einer Gemeinde wiederholt auf die Missstände in der gemeindeinternen Lohnverrechnung hingewiesen hat, ist es nicht rechtswidrig, diesem hinsichtlich der Lohnkontenführung zumindest bedingten Vorsatz (*dolus eventualis*) vorzuwerfen. Da der Amtsleiter auch nicht behauptet hat, dass es ihm unbekannt gewesen ist, dass die Unterlassung der Führung ordnungsgemäßer Lohnkonten eine Abgabenverkürzung zur Folge haben werde, ist Wissentlichkeit hinsichtlich der Abgabenverkürzung anzunehmen.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Siehe: *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> (2008) Rz 1101 und dort zitiertes Erkenntnis des VwGH 12. 3. 1991, 90/14/0137 betreffend einen Geschäftsführer.

### 4.2 Fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG)

Einer „fahrlässigen Abgabenverkürzung“ macht sich schuldig, wer das Delikt des „**Bewirkens einer Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht**“ gem § 33 Abs 1 FinStrG eben nicht vorsätzlich, sondern nur fahrlässig begeht.

Bei der Schuldform der Fahrlässigkeit unterscheidet man grundsätzlich die „**bewusste**“ und „**unbewusste**“ Fahrlässigkeit (zur Definition der Fahrlässigkeit und zur Fahrlässigkeits-Pyramide siehe Kapitel 3.3.1.2).

Man bedenke in der Verteidigungsstrategie im Zuge eines Finanzstrafverfahrens, dass gesetzesgemäß die **fahrlässige** Abgabenverkürzung im Zusammenhang mit **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** oder der Abfuhr von **Lohnsteuer** und **Dienstgeberbeiträgen** **kein strafbares Delikt** ist. Diesfalls ist nämlich zumindest Vorsatz gefordert.

Praxisrelevante Fälle für das gegenständliche Fahrlässigkeitsdelikt wären, dass der Steuerpflichtige beim Ausfüllen der Steuererklärung versehentlich einen **Schreibfehler** gemacht bzw inhaltlich ein Rechtsirrtum unterlaufen ist. Ist der Rechtsirrtum oder der Erklärungsfehler **entschuldbar**, ist **keine Strafe** zu befürchten. Sind die Fehler **unentschuldbar**, liegt ein zu ahndendes Fahrlässigkeitsdelikt vor.

**Beispiel:** Die Gemeinde A betreibt eine gewinnbringende Bestattung und ein verlustbringendes Hallenbad.

Die Gemeinde A wies in den für die Jahre 2005 bis 2007 erstellten Körperschaftsteuererklärungen den steuerpflichtigen Gewinn, nach vorheriger Saldierung des Gewinnes des Bestattungsbetriebs mit dem Verlust des Hallenbadbetriebs, aus.

Das Finanzamt folgte den eingereichten Steuererklärungen der Gemeinde und erließ dementsprechende Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2007.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Gemeinde A die in den Jahren 2005 bis 2007 erzielten Gewinne des Bestattungsbetriebs zu Unrecht mit den Verlusten des Hallenbadbetriebs saldierte, woraus beträchtliche Gewinnzurechnungen resultierten. Hat eine Gemeinde mehrere BgA, so ist jeder für sich in körperschaftsteuerlicher Hinsicht Steuersubjekt. Die Voraussetzungen für die Behandlung als „einheitlichen Betrieb gewerblicher Art“ sind im prüfungsgegenständlichen Fall eines Bestattungsbetriebs und eines Hallenbadbetriebs keineswegs gegeben und ein Ergebnisausgleich folglich nicht erlaubt.

Das Finanzamt schloss sich den Ausführungen im Prüfungsbericht an und erließ im wiederaufgenommenen Verfahren Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2005 bis 2007, wobei sich ein unbestrittenes Mehrergebnis an Körperschaftsteuer von € 60.000,- ergab.

*Im nachfolgenden finanzbehördlichen Finanzstrafverfahren wurde der Bürgermeister als Vertreter der Gemeinde, der auch die Steuererklärungen unterfertigt hatte, nach § 34 Abs 1 FinStrG für schuldig erkannt, er habe fahrlässig unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht die von der Gemeinde im Rahmen ihres Bestattungsbetriebs erwirtschafteten steuerpflichtigen Gewinne nicht vollständig bzw. nicht richtig erklärt und hierdurch eine Verkürzung an Körperschaftssteuer bewirkt. Die Finanzstrafbehörde zweiter Instanz verhängte eine Geldstrafe gegen den Bürgermeister in Höhe von € 14.000,- (Ersatzfreiheitsstrafe 70 Tage).*

*Die Finanzstrafbehörde ging beispielsweise von folgendem, in einem umfangreichen Verfahren ermittelten unbestrittenen Sachverhalt sowie von folgenden Ausführungen des Beschuldigten aus:*

*Der Bürgermeister, der sich seinen eigenen Angaben zufolge als Geschäftsmann in steuerlichen Angelegenheiten auskenne und weswegen er keines Steuerberaters bedürfe, sondern alle diesbezüglichen Arbeiten selbst mache oder von seinen Bürokräften der Gemeinde machen lasse, habe bis zum Jahr 2005 ua. die Körperschaftsteuererklärungen für den Bestattungsbetrieb selbst erstellt, wobei ihm im Wesentlichen keine Fehler unterlaufen seien. Zuzufolge Arbeitsüberlastung habe er in den Jahren 2005 bis 2007 – also im Prüfungszeitraum – die Erstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen bzw. der Körperschaftsteuererklärungen einer Mitarbeiterin aus der Buchhaltungsabteilung übertragen. Trotz seiner diesbezüglichen Anweisungen habe diese den Gewinn des Bestattungsbetriebs um den Verlust des Hallenbadbetriebs gekürzt. Da seine Mitarbeiterin bereits seit dem Jahr 2002 in der Gemeinde tätig sei, wobei ihr weder in der Lohnverrechnung noch bei der Führung der Kassaagenden Fehler unterlaufen seien, habe er sich nicht veranlasst gesehen, die von ihr erstellten Körperschaftsteuererklärungen zu prüfen. Dem Bürgermeister als „Beschuldigter“ sei der nunmehr von der Finanzbehörde aufgedeckte Fehler nicht aufgefallen. Der Bürgermeister habe zwar nicht in Abrede gestellt, dass er die von der Mitarbeiterin erstellten Körperschaftsteuererklärungen nicht geprüft habe, jedoch stets bestritten, dass er die Absicht gehabt hätte, Steuern zugunsten seiner Gemeinde zu hinterziehen. Nach seiner Ansicht sei sein Verhalten bei der Erstellung der Steuererklärungen eventuell als Verletzung der ihm obliegenden Offenlegungspflicht anzusehen, was aber als leichte Fahrlässigkeit gewertet werden könnte. Überdies sei der Risikozusammenhang mit dem verpönten Erfolg unterbrochen, weil das Finanzamt bei der Prüfung der eingereichten Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen und der Erklärungen hätte erkennen müssen, dass die Gewinne des Bestattungsbetriebs in den Steuererklärungen zu niedrig ausgewiesen waren. Dem Finanzamt sei daher grobe Fahrlässigkeit zur Last zu legen, was sein Verschulden ausschließe.*

*Der VwGH könnte im Beispielfall in rechtlicher Hinsicht wie folgt argumentieren: Dem beschuldigten Bürgermeister ist zu Recht vorzuwerfen, er habe die*

## 4. Praxisrelevante Steuerdelikte

*ihm – als Geschäftsmann in steuerlichen Angelegenheiten Kundigen – zuzumutbare Sorgfaltspflicht bei der Erstellung der Körperschaftsteuererklärungen verletzt. Damit ist die Finanzstrafbehörde im Recht. Abgesehen davon, dass es der beschuldigte Bürgermeister unterlassen hat, die von der Gemeinde-Mitarbeiterin erstellten Körperschaftsteuererklärungen insbesondere darauf zu prüfen, ob diese seinen Anweisungen entsprechen, hätte ihm bei sorgfältiger Prüfung auffallen müssen, dass die Gewinne aus dem Bestattungsbetrieb viel zu gering ausgewiesen sind. Dies ist ein unbewusst fahrlässiges Verhalten unter Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, welches gem § 34 Abs 1 FinStrG entgegen der Ansicht des beschuldigte Bürgermeisters strafbar ist.*

### 4.3 Finanzordnungswidrigkeit iZm Selbstbemessungsabgaben (§ 49 FinStrG)

Die verschiedenen Umsatzsteuerdelikte sind zum besseren Verständnis und Überblick im Kapitel 9 „Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte“ zusammengefasst dargestellt, sodass hinsichtlich des gegenständlichen Delikts – die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen** betreffend – darauf verwiesen werden darf.

Die Strafbestimmung gilt aber auch für **Selbstbemessungsabgaben** gleichermaßen wie für die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen**, sodass die Ausführungen dazu auch für **Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragsdelikte** gelten!

## 5. Täter im Finanzstrafverfahren

Die Erfahrungen in der Beraterpraxis zeigen, dass sich die für die steuerlichen Agenden eines Unternehmens, einer Gesellschaft oder einer Körperschaft öffentlichen Rechts Verantwortlichen ihren steuerlichen Sorgfaltspflichten und daraus folgend ihrer „finanzstrafrechtlichen Verantwortung“ nicht immer bewusst sind. Oft meinen die gesetzlichen Vertreter (Geschäftsführer, Bürgermeister), sie können sich auf die zuständigen Mitarbeiter „ausreden“, da sie ja keine oder keine Detailkenntnisse im Steuerrecht hätten.

Umgekehrt meinen Mitarbeiter oft, sie können sich in einem etwaigen Finanzstrafverfahren damit „entschuldigen“, dass sie auf Anweisung ihres Vorgesetzten gehandelt hätten und diesen ohnehin auf die Gesetzwidrigkeit, zB der „steuerschonenden“ Verbuchung oder Nichtverbuchung, hingewiesen hätten.

Die nachfolgende Beantwortung der zentralen Frage, wer als Täter in einem späteren Finanzstrafverfahren in Betracht kommt, wird rasch den Ernst der Lage, in die sich alle „Beteiligten“ begeben, aufzeigen.

Im gegenständlichen Fall von Gemeinden als „Steuerpflichtige“ oder „Steuerschuldnerin“ kommen – natürlich in Abhängigkeit von der Situation des Einzelfalls – die für die abgabenrechtlichen Belange verantwortlichen Personen als mögliche Täter in Betracht. In diesen Kreis wären insb

- ▶ der Bürgermeister,
- ▶ der Gemeindegeldkassier,
- ▶ der Buchhalter
- ▶ oder sonstige Mitarbeiter im steuerlichen Bereich einzubeziehen.

Das Finanzstrafrecht spricht zur „Täterfrage“ eine klare Sprache: „*Nicht nur der unmittelbare Täter begeht ein Finanzstrafvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt.*“ (§ 11 FinStrG)

Strafrechtlich zu verantworten haben sich **alle „Beteiligten“** (Oberbegriff), also nicht nur

- ▶ der unmittelbare Täter (1. Fall), sondern auch
- ▶ der Bestimmungstäter (2. Fall) und
- ▶ der Beitragstäter (3. Fall).

Es wird ferner der Grundsatz der **Einheitstäterschaft** festgeschrieben, der besagt, dass alle Beteiligungsformen gleichzubehandeln sind.<sup>13</sup> „*Waren an der Tat mehrere beteiligt, so ist jeder von ihnen nach seiner Schuld zu bestrafen.*“ (§ 12 FinStrG)

<sup>13</sup> Vgl. *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz (2005) §§ 11 und 12 FinStrG Rz 2 und dort zitiertes Erkenntnis des VwGH vom 17. 4. 1986, 85/16/0129.

## 5. Täter im Finanzstrafverfahren

Jeder Beteiligte ist daher **nach seiner Schuld** zu bestrafen und im Vorfeld ist zu untersuchen, welcher Grad des Verschuldens dem Einzelnen vorzuwerfen ist. Es kann sein, dass nur dem Haupttäter Vorsatz zur Last gelegt werden kann, während der Mittäter fahrlässig gehandelt hat (zu den einzelnen Schuldformen siehe Kapitel 3.3.1).

Zusammenfassend kann festgehalten werden,

- ▶ dass die verschiedenen Täterformen den Zweck haben, den **Täterkreis abzustecken**,
- ▶ dass es dessen ungeachtet **keine Unterschiede in der Wertung** innerhalb der drei Beteiligungsformen gibt,
- ▶ dass aber jeder Beteiligte **nach seiner Schuld** zu bestrafen ist und
- ▶ dass es folglich – unter der Annahme, dass alle Beteiligten die gleiche Schuld trifft (zB alle vorsätzlich gehandelt haben) – gewissermaßen zu einer **Mehrfachbestrafung** entsprechend dem gesetzlichen Strafraumen kommt.

***Beispiel:** Bürgermeister, Gemeindegassier und Buchhalter agieren zugunsten der Gemeinde und werden in weiterer Folge allesamt wegen vorsätzlicher Hinterziehung von Körperschaftsteuer gem § 33 Abs 1 FinStrG verurteilt.*

*Verkürzte Körperschaftssteuer: € 12.000,-*

*Geldstrafe für den Bürgermeister: € 6.000,-*

*Geldstrafe für den Gemeindegassier: € 6.000,-*

*Geldstrafe für den Buchhalter: € 6.000,-*

*Ohne einen persönlichen Vorteil aus der „gemeinsame Sache“ gehabt zu haben, hätten die drei Verurteilten aus privater Kasse eine Finanzstrafe von € 6.000,- pro Person (!) zu verkraften.*

An dieser Stelle sei der Vollständigkeit halber – auch wenn diese Möglichkeit seitens der Finanzbehörde aufgrund der Bonität der „Steuerschuldnerin“ in Gemeindefällen wohl nicht in Betracht gezogen wird – an **abgabenrechtliche Haftung** aller Beteiligten für die „hinterzogenen“ bzw „verkürzten“ **Abgaben** erinnert, wenn diese letztendlich wegen eines Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt wurden (§ 11 BAO). Dabei handelt es sich um eine **Primärhaftung**, dh es ist unbeachtlich, ob die Abgabenschuld beim Hauptschuldner bereits eingefordert wurde bzw Exekutionen erfolglos geblieben sind.<sup>14</sup>

### 5.1 Buchhalter als „unmittelbarer Täter“ (Haupttäter)

Unmittelbarer Täter ist, wer eine Ausführungshandlung, die aufgrund eines strafbaren Tatbestands des Finanzstrafgesetzes strafbar ist, ausführt.

<sup>14</sup> Siehe *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>9</sup> (2008) Rz 273 und dort zitiertes Erkenntnis des VwGH 27. 1. 1999, 98/16/0411.

## 5.2 Bürgermeister als „Anstifter“ zur Steuerhinterziehung

Als unmittelbarer Täter kommt der **Abgabepflichtige** selber, der **gesetzliche Vertreter** aber auch diejenigen **Personen** in Betracht, die die steuerlichen Aufgaben des „Vertretenen“ erfüllen und dessen steuerrechtlichen Pflichten wahrnehmen.

**Beispiel:** Ein interner Buchhalter einer Gemeinde ist bspw. als unmittelbarer Täter anzusehen, wenn er etwa vorsätzlich rechtswidrige Buchungen zum Zwecke der Steuerhinterziehung zugunsten der Gemeinde durchführt und in weiterer Folge die darauf aufbauende Steuererklärung erstellt. Macht die Steuererklärung nicht auch er, so wäre er nicht unmittelbarer Täter, sondern aufgrund seiner Vorbereitungshandlung in Form seiner Falschbuchung Beitragstäter. In beiden Fällen ist er aber Täter!

Als „faktisch Wahrnehmende“ und daher unmittelbare Täter im Finanzstrafverfahren kommen also auch **Angestellte, Angehörige, externe Buchhalter** usw. in Betracht, wenn diese strafbare Ausführungshandlungen für den Dienstgeber oder Auftraggeber setzen.

Dies umso mehr, als sie in Kenntnis der Strafbarkeit auf deren ausdrückliche Anweisung handeln, etwa eine falsch ausgefüllte Steuererklärung einreichen und dadurch eine Abgabenverkürzung bewirken.

### 5.2 Bürgermeister als „Anstifter“ zur Steuerhinterziehung (Bestimmungstäter, Mittäter)

**Anstifter (Bestimmungstäter)** ist derjenige, der den unmittelbaren Täter **vorsätzlich** zu dessen Tathandlung veranlasst, sei es, dass er diesen motiviert (durch Bitten, Lob oder Belohnung jeglicher Art) oder dazu drängt (durch Drohung oder Befehl).

**Beispiel:** Der Bürgermeister, der den Buchhalter animiert, die Berechnung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung zugunsten der Gemeinde zwecks Budgetaufbesserung zu „türken“ ist als Bestimmungstäter ebenso strafbar wie der „loyale“ Buchhalter als unmittelbarer Täter.

### 5.3 Amtsleiter als „Beitragstäter“ (Mittäter)

Der dritte Fall der Täterschaft sind alle sonstigen Beteiligten, welche als Beitragstäter bezeichnet werden. Jeder, der mit Rat (psychische Unterstützung) und Tat (physische Unterstützung) zur Seite steht, wird zum Beitragstäter und macht sich ebenso strafbar!

Als Beitragshandlungen kommen alle Handlungen in Frage, die ein Finanzvergehen erleichtern, vertuschen oder fördern bzw. den Täter darin bestärken.

**Beispiel:** Bestärkt zB der Amtsleiter im oben beschriebenen Fall den gegenüber dem Bürgermeister „loyalen“ Buchhalter in seiner Tat, so wird sich auch er – und zwar als Beitragstäter – finanzstrafrechtlich verantworten müssen!

### 5.4 Gemeinderat als „bloßer Mitwisser“

Das bloße Wissen und Dulden einer von einem anderen beabsichtigten Straftat im Sinne des Finanzstrafgesetzes, ist im Normalfall keine Beitragshandlung und daher nicht strafbar.

Ein „Wegschauen“ des „Mitwissers“ wird aber dann problematisch, wenn er eine sog. „**Garantenstellung**“ gegenüber der Finanzbehörde einnimmt, dh wenn ihm eine gesetzliche Verpflichtung zur Verhinderung des beabsichtigten Finanzvergehens trifft. Eine Garantenstellung besitzen gesetzliche Vertreter bzw Organe, die die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertretenen zu erfüllen haben bzw dessen Pflichten wahrnehmen (zB Geschäftsführer einer GmbH, einer OG, Bürgermeister, Gemeindegeldkassier und Buchhalter sowie alle Personen, die steuerliche Aufgaben faktisch wahrnehmen). Aber auch Steuerberater, als gewillkürte Vertreter, nehmen für ihre Mandanten innerhalb des konkretisierten Auftragsverhältnisses eine Garantenstellung gegenüber der Finanzbehörde ein.

**Beispiel:** Erfährt ein Mitglied des Gemeinderats im oben beschriebenen Fall zufällig von den beabsichtigten Machenschaften des Bürgermeisters und Buchhalters, ohne in irgendeiner Weise sonst in die steuerlichen Angelegenheiten der Gemeinde involviert zu sein, so kann er als „bloßer Mitwisser“ nicht in das etwaige Finanzstrafverfahren hineingezogen werden. Als Gemeinderat hat er nämlich keine Garantenstellung gegenüber der Finanzbehörde.



## 6. Höhe der Strafen

### 6.1 Geldstrafen

Im Finanzstrafgesetz sind primär **Geldstrafen** vorgesehen, welche bei schwereren Delikten mit Freiheitsstrafen kombiniert werden können (**primäre Freiheitsstrafen**). Bei Geldstrafen ist zugleich für den Fall der Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafe** festzusetzen.

Bei allen Finanzvergehen sind Geldstrafen quasi als Hauptstrafe vorgesehen, die zB die Hälfte, das Einfache oder ein Vielfaches der verkürzten Abgabe (des sog strafbestimmenden Wertbetrags) ausmachen. Zur Ahndung von Finanzordnungswidrigkeiten wegen begangener Formaldelikte sind absolute Geldbeträge vorgesehen.

Es liegt im Ermessen der Finanzstrafbehörde bzw der Richter, die Strafe innerhalb dieses Rahmens festzusetzen. Die Strafbemessung richtet sich nach der Schuld des Täters, wobei Milderungsgründe (zB reumütiges Geständnis, Schadensgutmachung durch Entrichtung der bezughabenden Steuer und bisherige Unbescholtenheit) und Erschwerungsgründe (zB einschlägige Vorstrafen wegen einer solchen Tat) einzubeziehen sind.

Bei der Bemessung der Strafe sind des Weiteren die persönlichen Verhältnisse (**Einkommen und Vermögen**) und die **wirtschaftliche Leistungsfähigkeit** (Zahlungsverpflichtungen, Unterhaltsverpflichtungen) des Täters zu berücksichtigen.

Das im allgemeinen Strafrecht angewandte **Tagsatzsystem** berücksichtigt die persönlichen Einkommensverhältnisse naturgemäß wesentlich besser. Im Finanzstrafverfahren ist das Tagsatzsystem **nicht vorgesehen** und zwar auch dann nicht, wenn es sich um ein strafgerichtliches Verfahren handelt.

Für die im Kapitel 3 dargestellten praxisrelevanten Steuerdelikte aus der Sicht der Gemeindeverantwortlichen sollen nun die gesetzlich möglichen Strafrahmen für die Geldstrafen dargestellt werden:

Delikt	Gesetzesstelle	Geldstrafe
Abgabenhinterziehung	§ 33 FinStrG	bis zu 200% der verkürzten Abgabe (= strafbestimmender Wertbetrag)
Fahrlässige Abgabenverkürzung	§ 34 FinStrG	bis zu 100% der verkürzten Abgabe
Umsatzsteuerdelikte	§ 49 FinStrG	bis zu 50% der verkürzten Abgabe
Lohnsteuerdelikte, DB-Delikte	§ 49 FinStrG	bis zu 50% der verkürzten Abgabe

## 6. Höhe der Strafen

Delikt	Gesetzesstelle	Geldstrafe
Gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung (Wiederholungsfälle über mehrere Jahre)	§ 38 FinStrG	bis zu 300% der verkürzten Abgabe

Übersicht 3: Strafraumen für Geldstrafen

### 6.2 Theoretische Freiheitsstrafen

Primäre Freiheitsstrafen sind im Bereich des Finanzstrafrechts nur als **Zusatzstrafe** neben einer Geldstrafe vorgesehen und betreffen nur bestimmte, schwerere Finanzvergehen und bedingen die **spezial- und generalpräventive** Notwendigkeit.

Primäre Freiheitsstrafen werden **selten** ausgesprochen und sind daher für Gemeinden als theoretisch, weil ohne Bedeutung für die Praxis, zu bezeichnen

Im **finanzbehördlichen** Finanzstrafverfahren wäre die Höchststrafe **drei Monate**, im **gerichtlichen** Finanzstrafverfahren geht die Bandbreite von **mindestens einem Tag bis höchstens sieben Jahre**.

Bei Geldstrafen ist zugleich für den Fall der Uneinbringlichkeit eine **Ersatzfreiheitsstrafen** festzusetzen.

Welche (primären) Freiheitsstrafen wären theoretisch für die angeführten Delikte vorgesehen?

Delikt	Gesetzesstelle	(primäre) Freiheitsstrafe
Abgabenhinterziehung	§ 33 FinStrG	bis zu 2 Jahren
Fahrlässige Abgabenverkürzung	§ 34 FinStrG	keine
Umsatzsteuerdelikte	§ 49 FinStrG	keine
Lohnsteuerdelikte, DB-Delikte	§ 49 FinStrG	keine
Gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung (Wiederholungsfälle über mehrere Jahre)	§ 38 FinStrG	bis zu 3 Jahren bis zu 5 Jahren (> € 500.000,-) bis zu 7 Jahren (> € 3.000.000,-)

Übersicht 4: Strafraumen für Freiheitsstrafen

## 7. Strafaufhebungsgründe

Es gibt drei Strafaufhebungsgründe bei Finanzvergehen, die im Folgenden erörtert werden:

- ▶ Rücktritt vom Versuch einer „Steuerhinterziehung“
- ▶ Selbstanzeige
- ▶ Verjährung der Strafverfolgung.

Dabei müssen die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sein, um Straffreiheit zu erwirken.

### 7.1 Rücktritt vom Versuch einer „Steuerhinterziehung“

Der Täter wird wegen eines Versuchs einer Steuerhinterziehung oder der Beteiligung an einer solchen nicht bestraft, wenn er die Ausführung aufgibt, wenn auch andere daran beteiligt sind, die Ausführung verhindert oder den Erfolg abwendet (§ 14 FinStrG).

**Beispiel 1:** Herr Z trägt, mit dem Ziel der Abgabenhinterziehung, falsche Zahlen in die Steuererklärung der Gemeinde (**Phase 1 = Vorbereitungsstadium = Versuch noch nicht beendet**).

Nach Aufklärung über die drohenden Strafen durch einen befreundeten Steuerberater entscheidet er sich dafür, seiner Wahrheitspflicht nachzukommen und reicht statt der vorbereiteten „gezinkten“ Steuererklärung eine richtige ein.

Es liegt in diesem Fall ein strafbefreiender Rücktritt vom Versuch durch „**Aufgabe der Ausführung der Tat**“ vor.

**Beispiel 2:** Herr B trägt falsche Zahlen in die Steuererklärung der Gemeinde ein mit dem Ziel der Abgabenhinterziehung und übermittelt diese noch am selben Tag per Post an das Finanzamt (**Phase 2 = Versuch ist bereits beendet**).

Nach Aufklärung über die drohenden Strafen durch einen befreundeten Steuerberater am darauffolgenden Tag entscheidet er sich dafür, seiner Wahrheitspflicht nachzukommen und gibt eine berichtigte Steuererklärung ab. Die Finanzbehörde erlässt den Veranlagungsbescheid gleich auf Basis dieser Angaben.

Es liegt in diesem Fall ein strafbefreiender Rücktritt vom Versuch durch „**Abwendung des Erfolges**“ vor.

## 7. Strafaufhebungsgründe

Straffreiheit tritt aber dann nicht ein, wenn bereits **Verfolgungshandlungen** gesetzt waren und dies dem **Täter oder** einem an der Tat **Beteiligten bekannt** war.

Eine Verfolgungshandlung ist in diesem Zusammenhang

- ▶ jede nach außen gerichtete Amtshandlung
- ▶ eines Gerichts oder Finanzstrafbehörde
- ▶ gegen den Verdächtigen bzw Beschuldigten.

Verfolgungshandlungen sind zB die Zustellung des Einleitungsbescheids der Finanzstrafbehörde, die Beschlagnahme von Unterlagen, eine Hausdurchsuchung oder eine von der Finanzstrafbehörde gem § 99 FinStrG zum Zwecke der Prüfung von Verdachtsmomenten veranlasste abgabenrechtliche Prüfung. Ergänzungs- und Bedenkenvorhalte des Finanzamts sind grundsätzlich keine Verfolgungshandlungen.

## 7.2 Strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne der „tätigen Reue“

### 7.2.1 Überblick über die Grundvoraussetzungen

Da das Thema „Selbstanzeige gem § 29 FinStrG“ bereits in der RFG-Schriftenreihe 5/2005<sup>15</sup> ausführlich abgehandelt wurde, soll an dieser Stelle eine überblicksweise Zusammenfassung in Form einer **Checkliste zur Erstellung einer Selbstanzeige**<sup>16</sup> gezeigt werden. (Diese Checkliste erhebt aber keinen Anspruch auf Vollständigkeit in Bezug auf alle möglichen zu beachtenden Punkte, weil nur auf praxisrelevante Fälle für Gemeinden eingegangen werden soll.)

- Einbringung bei der richtigen Behörde
- Täternennung
- Darlegung der Verfehlung
- Offenlegung der bedeutsamen Umstände (= „Zahlen“)
- Rechtzeitigkeit
- Schadensgutmachung durch Entrichtung der Abgabe

Nur insoweit die Selbstanzeige die genannten **gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt**, ist **strafbefreiende** Wirkung gegeben. Eine „vermurkste“ Selbstanzeige kann das nachgelagerte Finanzstrafverfahren nicht verhindern, sodass Trost nur mehr in der Berücksichtigung eines Milderungsgrundes bei der Strafbemessung zu suchen ist. Die Einbeziehung eines Steuerberaters vor Abgabe einer Selbstanzeige ist daher **dringend anzuraten**.

<sup>15</sup> Vgl RFG-Schriftenreihe 5/2005, *Achatz/Brandl/Hacker-Ostermann/Heiss/P. Pilz*, Betriebsprüfung in der Gemeinde, 75 ff.

<sup>16</sup> Vgl auch *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2008) 231 ff.

Selbstverständlich sollte die Selbstanzeige in **Schriftform** – auch wenn nach der Judikatur des VwGH nicht zwingend – eingebracht werden.

### 7.2.2 Checkpunkte für die Erstellung einer Selbstanzeige<sup>17</sup>

- Einbringung bei der richtigen Behörde**
  - Örtlich und sachlich** für die geschuldeten Abgaben zuständige Finanzbehörde 1. Instanz oder
  - Sachlich zuständige** Finanzstrafbehörde 1. Instanz

*Achtung: Bei Zoll, Gebühren und Verkehrssteuern: möglicherweise Selbstanzeige bei zwei unterschiedlichen Behörden!*

- Täternennung**
  - Natürliche Personen:** unmittelbare Täter, Beitrags- und Bestimmungstäter
  - Verbände:** insb Gemeinden außerhalb der Hoheitsverwaltung, juristische Personen und eingetragene Personengesellschaften

*Achtung: Die Selbstanzeige wirkt nur für die Personen, für die erstattet wird!*

- Darlegung der Verfehlung**

#### **Ausdrückliche Darlegung der Verfehlung**

- Es kam zu einer Verkürzung.
- Welche Abgabenarten waren davon betroffen?
- Periode, in welche die Verkürzung fällt.
- Wodurch wurde die Verkürzung bewirkt (Handlung/Unterlassung)?

#### **Konkludente Darlegung der Verfehlung**

- Abgabe einer (korrigierten) Steuererklärung, aus der die Verfehlung erschlossen werden kann (Achtung auf Täternennung!)
- Offenlegung der bedeutsamen Umstände ohne Verzug**
  - Offenlegung der bedeutsamen Umstände hat derart (zahlenmäßig) zu erfolgen, dass die **Behörde die verkürzten Abgaben ohne weitere Nachforschungen vorschreiben kann.**
- Rechtzeitigkeit**
  - Noch keine **Betretung auf frischer Tat?**

<sup>17</sup> Vgl auch *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2008) 231 ff.

## 7. Strafaufhebungsgründe

- Noch keine **Verfolgungshandlung** gegen Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte?
- Noch keine (teilweise) **Tatendeckung** und **Kenntnis** des „Anzeigers“ davon?
- Finanzbehördliche Nachschau/Beschau/Abfertigung/Prüfung von Büchern** hat bei **vorsätzlich** begangenen Finanzvergehen noch nicht begonnen?

- Schadensgutmachung durch Entrichtung der Abgabe**

### Fristen

- Veranlagungsabgaben:** innerhalb eines Monats ab Bescheidzustellung

### USt-VZ

- Wenn **kein Bescheid** ergeht (zB Selbstanzeige in Form der erstmaligen Abgabe einer UVA für diesen Zeitraum): sofort oder ZE-Antrag

Wenn ein **Bescheid** ergeht (zB Selbstanzeige in Form einer korrigierten UVA bzw in Schriftform) (§ 21 Abs 3 UStG): innerhalb eines Monats ab Bescheiderlassung

*Empfehlung: Zahlung sofort mit Selbstanzeige!*

### LSt/KEst/Abzugsteuer nach § 99

- Wenn kein Bescheid ergeht: sofort

Wenn ein Bescheid ergeht: innerhalb eines Monats nach Bescheiderlassung

*Empfehlung: Zahlung sofort mit Selbstanzeige!*

### Möglichkeiten der Schadensgutmachung ua

- Zahlung** (jedenfalls mit Verrechnungsanweisung / Widmung!)
- Raten- oder Stundungsansuchen** (maximal 2 Jahre!)
- Aussetzung** nach § 212a BAO
- Nachsicht** (§ 236 BAO): nachgesehener Betrag muss nicht entrichtet werden

## 7.3 Verjährung der Strafverfolgung

Die **Verjährung der Strafverfolgung** wegen eines Finanzvergehens unterliegt grundsätzlich einer gesonderten Regelung (geregelt im § 31 FinStrG), losgelöst von der **abgabenrechtlichen Festsetzungs-Verjährung** (geregelt in der BAO). Dennoch beeinflusst Letztere die Verjährung der Strafverfolgung insofern, als diese nie früher zu laufen beginnt als die abgabenrechtliche Festsetzungs-Verjährung!

Aufgrund dieses Zusammenspiels und vieler anderer Voraussetzungen und Regelungen ist auch für einen Berater die **Verjährung der Strafverfolgung** im Einzelfall erst nach

sorgfältigster Prüfung des Sachverhalts und des Vorliegens der gesetzlichen Voraussetzungen einschätzbar. Die nachfolgenden Ausführungen sollen daher nur zur Orientierung und Sensibilisierung dienen und erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

Die Verjährung der Strafverfolgung wegen eines Finanzvergehens **beginnt**, sobald die strafbare Tätigkeit oder das strafbare Verhalten aufhört. Bei **Erfolgsdelikten beginnt** die Verjährungsfrist jedoch erst mit Eintritt des Erfolges zu laufen. Sie kann aber – wie schon eingangs erwähnt – **nie früher** zu laufen beginnen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe, gegen die sich das Finanzvergehen richtet.

Die **Frist für Verjährung der Strafverfolgung** beträgt im Allgemeinen fünf Jahre. Insb für Umsatzsteuer-Vorauszahlungsdelikte sowie Lohnsteuer- und DB-Delikte iSd § 49 FinStrG verkürzt sich die Verjährungsfrist auf drei Jahre. Für reine Formaldelikte, die als Finanzordnungswidrigkeit zu ahnden wären, gilt eine Frist von einem Jahr.

Die Verjährung wird zB **gehemmt**, während in diesem Zusammenhang ein gerichtliches oder finanzbehördliches Finanzstrafverfahren oder wegen der Abgabe oder des zur Last gelegten Finanzvergehens eine Beschwerde beim VwGH oder VfGH anhängig ist.

Die Verjährungsfrist aller Finanzvergehen wird **speziell verlängert**, wenn in deren Verjährungsfrist ein neuerliches – vorsätzliches – Finanzvergehen begangen wird. In diesem Fall tritt Verjährung erst ein, wenn Verjährung für das neuerliche Finanzvergehen eingetreten ist.

Die vorhin beschriebenen Verjährungsfristen werden systematisch als „**relative**“ **Verjährungsfristen** bezeichnet. Ungeachtet der relativen Verjährungsregeln ist im finanzbehördlichen Finanzstrafverfahren – aber „leider“ nicht auch im gerichtlichen (!) – zur Untermauerung des Rechtsfriedens eine „**absolute Verjährung**“ einwendbar. Demnach ist im finanzbehördlichen Finanzstrafverfahren nach **zehn Jahren** jedenfalls die Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

**Beispiel:** Ein Langzeit-Bürgermeister wird seit Frühlingsbeginn 2009 damit unter Druck gesetzt, es werde Anzeige bei der Staatsanwaltschaft erstattet werden, da von ihm durch einen bewusst eingebauten Ziffernsturz im Jahre 1996 eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von rd. € 50.000,- zugunsten der Gemeinde A vorsätzlich lukriert wurde. Der Umsatzsteuerbescheid ist im Jänner 1998 ergangen. Eine abgabenbehördliche Prüfung hat es für dieses Jahr nicht gegeben.

Auch wenn eine solche Anzeige medial und politisch für den Bürgermeister negative Auswirkungen haben könnte, hätte er für sein – unbestritten vorsätzlich begangenes Finanzvergehen – aufgrund relativer und auch absoluter Verjährung der Strafbarkeit kein Finanzstrafverfahren zu befürchten.

Der Gemeinde könnte auch die hinterzogene Umsatzsteuer aufgrund längst eingetretener Festsetzungsverjährung gar nicht mehr vorgeschrieben werden.

## 8. Gerichtliches oder finanzbehördliches Finanzstrafverfahren

### 8.1 Zuständigkeit der Strafgerichte und Finanzbehörden

Ob ein Finanzstrafverfahren in die Zuständigkeit der Strafgerichte fällt, hängt von der **Schwere** des Delikts ab. § 53 FinStrG bestimmt die **Gerichtszuständigkeit** für **vorsätzliche Finanzvergehen**, wenn der strafbestimmende Wertbetrag – also die Höhe der verkürzten Abgabe – die Marke von € **75.000,-** übersteigt. In allen übrigen Fällen wird das Finanzstrafverfahren vor den **Finanzbehörden** abgewickelt.

Man bedenke, dass eine gerichtliche Verurteilung das Leumundszeugnis mit einer „**gerichtlichen Vorstrafe**“ belastet, abgesehen von möglichen disziplinären Folgen für den Verurteilten. Dies kann zB durch Bekämpfung des „strafbestimmenden“ Wertbetrags mit dem Ziel, diesen unter € 75.000,- zu „drücken“, vermieden werden. Handelt es sich doch im Falle einer Bestrafung im Zuge eines finanzbehördlichen Finanzstrafverfahrens „nur“ um eine „**Verwaltungsstrafe**“.

In negativer Abgrenzung kann geschlossen werden, dass zB **Fahrlässigkeitsdelikte** oder Umsatzsteuer-Vorauszahlungsdelikte sowie Lohnsteuer- und DB-Delikte – **das sind Delikte iSd § 49 FinStrG** – **nie** in die **Gerichtszuständigkeit** fallen können. Letztere sind zwar vorsätzlich, aber in der Systematik des Finanzstrafgesetzes keine Finanzvergehen sondern sog „**Finanzordnungswidrigkeiten**“.



8.2 Schaubild des (nationalen) Instanzenzugs

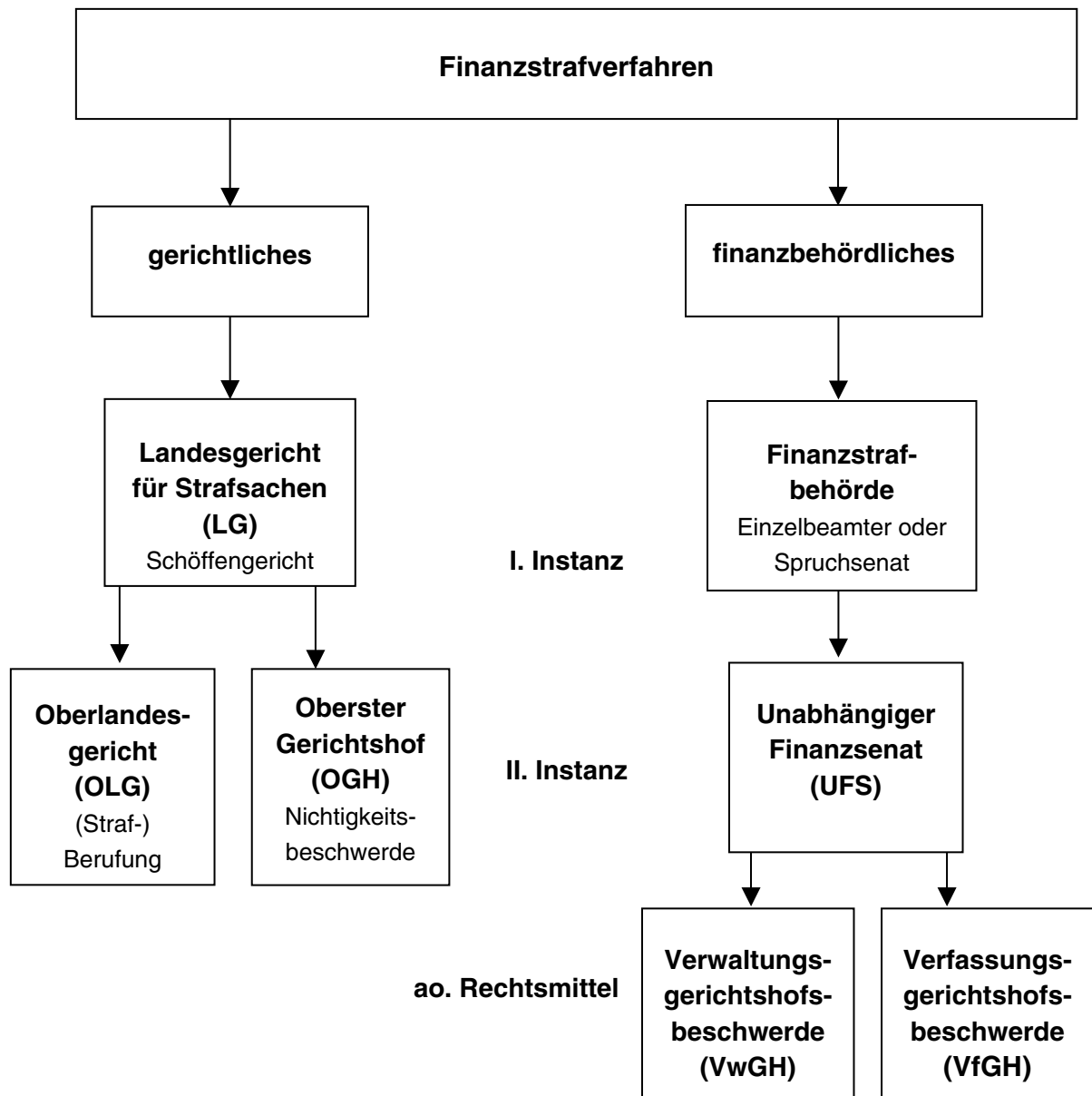


Abbildung 3: Schaubild Instanzenzug

## 9. Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte

Ein permanentes finanzstrafrechtliches Risiko ist besonders im Bereich der Umsatzsteuer gegeben. Fehler können insb durch unsachgerechte Ermittlung des anteiligen **Vorsteuerabzugs** für Ausgaben, die **Gemeinkosten** darstellen, also sowohl dem nicht umsatzsteuerbaren Hoheitsbereich als auch dem umsatzsteuerpflichtigen Bereich der BgA zuzurechnen sind, entstehen. Ein „falscher“ **Vorsteuerschlüssel** bei gemischt genutzten Immobilien und sonstigen Wirtschaftsgütern kann zu ungerechtfertigtem Vorsteuerabzug in beträchtlicher Höhe führen und – in Abhängigkeit vom Grad des Verschuldens – eine schmerzliche Geldstrafe für den beschuldigten Verantwortlichen nach sich ziehen.

Dabei muss dem Beschuldigten gar nicht „Wissentlichkeit“ oder „Absichtlichkeit“ unterstellt werden, denn es reicht schon bedingter Vorsatz oder nur bewusste oder unbewusste Fahrlässigkeit für eine Bestrafung wegen eines solchen Umsatzsteuer-Delikts aus.

An dieser Stelle sei der Vollständigkeit halber vermerkt, dass die Strafbestimmungen zur Umsatzsteuer natürlich auch für das **unrechtmäßige** Erwirken von **Umsatzsteuer-Gutschriften** gelten.

### 9.1 Umsatzsteuer-Vorauszahlungs-Delikte

#### 9.1.1 Wissentliche Verkürzung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG)

Diese Gesetzesbestimmung ist gegenüber dem Grundtatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG eine Spezialnorm und geht als solche vor. Der Grundtatbestand erfasst die vorsätzliche Abgabenhinterziehung unter Verletzung der grundsätzlichen abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Doch der Gesetzgeber will das gegenständliche Umsatzsteuer-Vorauszahlungs-Delikt erst dann unter Strafe stellen, wenn das Finanzvergehen vom Täter nicht nur für möglich, sondern für **gewiss** hält (Schuldform **Wissentlichkeit**, dolus directus, dolus principalis).

Auch die Finanzordnungswidrigkeit wegen verspäteter oder unterlassener Umsatzsteuer-Vorauszahlungen gem § 49 Abs 1 lit a FinStrG wird von der Spezialnorm des § 33 Abs 2 lit a FinStrG verdrängt.

Gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG macht sich einer solchen Abgabenhinterziehung schuldig, wer vorsätzlich unter **Verletzung der Verpflichtung** zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Voranmeldung (UVA) eine **Verkürzung** der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (USt-VZ) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für **gewiss** hält.

Zwecks Hervorhebung der Unterschiede der verschiedenen Umsatzsteuer-Delikte im Detail werden die Tatbestandskriterien im Folgenden stichwortartig dargestellt:

Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 2 lit a FinStrG		
Tathandlung:	USt-VZ-Verkürzung bewirkt	
Ursache:	zu niedrige USt-VZ geleistet; keine USt-VZ geleistet	trotz Zahllast
Tatmodalität:	keine UVA abgeben; falsche UVA abgegeben	trotz Verpflichtung
Taterfolg:	Keine Entrichtung; zu niedrige Entrichtung	<b>am Fälligkeitstermin</b>
Schuldform:	mindestens <b>Wissentlichkeit</b>  nur bedingter Vorsatz	<b>bezogen auf die Verkürzung</b> bezogen auf UVA Pflichtverletzung
Strafraumen:	Geldstrafe <b>bis 200%</b> des strafbestimmenden Wertbetrags (der verkürzten Abgabe)  Freiheitsstrafe bis zu 2 Jahren	eher theoretisch

Übersicht 4: Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 2 lit a FinStrG

**Beispiel:** Im Zuge einer bei der Gemeinde A im Dezember 2007 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Monate Jänner bis September 2007 wird von der Finanzbehörde festgestellt, dass in den Vorsteuern, welche in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen für die BgA in Abzug gebracht wurden, Vorsteuern von Rechnungen bezüglich der Sanierung des Gemeindeamts, welche zur Gänze den nicht umsatzsteuerbaren Hoheitsbereich betrafen, in beträchtlicher Höhe enthalten waren.

Der Bürgermeister unterfertigte nach der Besprechung mit dem Prüfer die Niederschrift der Umsatzsteuer-Sonderprüfung.

Aufgrund der von der Finanzbehörde erlassenen berichtigten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide wurden die verkürzten Beträge nachbezahlt.

Im Sommer des Jahres 2008 wurde von der Finanzstrafsachenstelle unter Bezug auf das Ergebnis der Umsatzsteuer-Sonderprüfung gegen den Bürgermeister und den Buchhalter, der für die Einreichung der Umsatzsteuer-Voranmeldungen zuständig war, ein Finanzstrafverfahren eingeleitet. Nach mehreren Einvernahmen und Belehrungen, dass ein Geständnis einen wesentlichen Milderungsgrund darstelle, gab der Buchhalter niederschriftlich zu Protokoll, dass er in Anweisung des Bürgermeisters gehandelt hätte. Dieser wollte die Rechnungen bewusst „dazugeben“, um die angespannte Liquidität

## 9. Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte

*tätssituation ein bisschen zu entlasten. Im Übrigen sei er sich keiner Schuld bewusst, da er einerseits nach Anweisung des Bürgermeisters gehandelt habe und er sich andererseits persönlich nicht bereichert habe.*

*In weiterer Folge zog es der nun in die Enge getriebene Bürgermeister vor, ebenso ein Geständnis abzulegen.*

*Das Finanzstrafverfahren endet mit einem Schuldspruch für den Bürgermeister (Bestimmungstäter bzw Beitragstäter) und den Buchhalter (Unmittelbarer Täter). Sie wurden für schuldig erkannt, das Delikt einer Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG begangen zu haben, da sie vorsätzlich unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Voranmeldung (UVA) eine Verkürzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (USt-VZ) bewirkt und dies nicht nur für möglich, sondern für gewiss gehalten haben.*

*Die qualifizierte Schuldform der „Wissentlichkeit“ war aufgrund der Geständnisse zweifellos gegeben.*

*Geldstrafe für den Bürgermeister: € 20.000,-, Ersatzfreiheitsstrafe vier Monate*

*Geldstrafe für den Buchhalter: € 13.000,-, Ersatzfreiheitsstrafe acht Wochen*

### 9.1.2 Finanzordnungswidrigkeit wegen verspäteter oder unterlassener Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (§ 49 Abs 1 lit a FinStrG)

Strafbar im Sinne einer Finanzordnungswidrigkeit wegen verspäteter oder unterlassener Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (§ 49 Abs 1 lit a FinStrG) macht sich, wer vorsätzlich Umsatzsteuer-Vorauszahlungen **nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet oder abführt**, es sei denn, dass der zuständigen Abgabenbehörde bis zu diesem Zeitpunkt die Höhe des **geschuldeten Betrags bekanntgegeben** wird. Im Übrigen ist die Versäumung eines Zahlungstermins für sich nicht strafbar.

<b>Tatbestandsmerkmale des § 49 Abs 1 lit a FinStrG</b>		
Tathandlung:	USt-VZ-Verkürzung bewirkt	es sei denn, dass der geschuldete USt-Betrag <b>bis zum 5. Tag nach Fälligkeit</b> gemeldet wird
Ursache:	zu niedrige USt-VZ geleistet; keine USt-VZ geleistet	trotz Zahllast
Tatmodalität:	–	–
Taterfolg:	keine Entrichtung; zu niedrige Entrichtung	<b>bis zum 5. Tag nach Fälligkeit</b>

Tatbestandsmerkmale des § 49 Abs 1 lit a FinStrG		
Schuldform mindestens:	<b>Wissentlichkeit</b> irrelevant	<b>bezogen auf die Verkürzung</b> bezogen auf UVA Pflichtverletzung
Strafraahmen:	Geldstrafe <b>bis 50 %</b> des strafbestimmenden Wertbetrags (der verkürzten Abgabe)  Freiheitsstrafe	keine

Übersicht 5: Tatbestandsmerkmale des § 49 Abs 1 lit a FinStrG

**Beispiel:** Aufgrund von EDV-Problemen in der Gemeinde A sind die Umsatzsteuer-Voranmeldungen für den Zeitraum September bis Dezember 2008 liegen geblieben. In der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2008 – welche dann rasch Anfang Februar 2009 eingereicht wurde – wurden die versäumten 4 Monate gleich miterfasst, dh dafür keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen mehr abgegeben und auch keinerlei Meldungen gemacht bzw Vorauszahlungen geleistet. Die sich entsprechend ergebende Zahllast wurde sofort nach Zustellung des Umsatzsteuerbescheids 2008 an das Finanzamt überwiesen.

In späteren Finanzstrafverfahren wurde der Bürgermeister, der die eingereichte Umsatzsteuererklärung 2008 unterfertigte, im Instanzenzug für schuldig erkannt, er habe als Vertreter der Gemeinde vorsätzlich Abgaben, die selbst zu berechnen sind (Vorauszahlungen an Umsatzsteuer) für die Monate September bis November 2008 nicht spätestens am fünften Tag nach Fälligkeit entrichtet und auch nicht die Höhe der geschuldeten Beträge dem Finanzamt bekanntgegeben.

Er habe dadurch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG begangen, weshalb eine Geldstrafe in Höhe von € 29.000,- (gesetzliches Höchstmaß = das Einfache der verkürzten Abgabe) zu verhängen war. Der in der Bestimmung des § 49 Abs 1 lit a FinStrG geforderte Vorsatz muss sich nämlich (bloß) auf die Versäumung des Zahlungstermins für die Umsatzsteuer-Vorauszahlung (15. Tag des zweitfolgenden Kalendermonats) richten.

Ob dem beschuldigten Bürgermeister an der im Gesetz vorgesehenen strafbefreienden „Nicht-Meldung“ der geschuldeten Abgaben an das Finanzamt ein Verschulden trifft, ist irrelevant.

Der Beschuldigte wollte sich – leider erfolglos – damit „entschuldigen“, dass er zwar grundsätzlich schon vom Steuerberater der Gemeinde auf seine abgabenrechtlichen Pflichten in seiner Funktion als Bürgermeister hingewiesen worden sei, doch sei er nie darüber aufgeklärt worden, dass sich aus der

## 9. Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte

*„Nicht-Entrichtung“ zusätzlich auch finanzstrafrechtliche Konsequenzen für ihn ergeben können. Er habe keinesfalls vorsätzlich gehandelt, da ihm nicht bewusst gewesen sei, dass sein Verhalten finanzstrafrechtliche Konsequenzen haben könne.*

*Strafmildernd wurde die (konkludente) Offenlegung mittels der Umsatzsteuer-Jahreserklärung gewertet. Aufgrund des Umstandes, dass die in § 29 FinStrG geforderte Täternennung nicht erfolgte, hatte die abgegebene Umsatzsteuererklärung leider keine strafbefreiende Wirkung. Es wäre zumindest in einer Beilage zur Umsatzsteuererklärung der Bürgermeister als Verantwortlicher („Täter“) für die „Misere“ zu nennen gewesen.*

### 9.2 Umsatzsteuer-Jahreserklärungs-Delikte

#### 9.2.1 Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer (§ 33 Abs 1 FinStrG)

Einer Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer macht sich schuldig, wer iSd § 33 Abs 1 FinStrG **vorsätzlich** unter **Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht** eine **Umsatzsteuerverkürzung** bewirkt.

Im Falle der Bestrafungsmöglichkeit nach dieser Bestimmung, bei der das geschützte Rechtsgut die **Jahresumsatzsteuer** ist, gilt ein vorangegangenes **Umsatzsteuer-Vorauszahlungsdelikt** gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG als **(straflose) Vortat** (ständige Rechtsprechung des VwGH als auch des OGH). Sonst käme es zu einer Doppelbestrafung für denselben Verkürzungsbetrag im gleichen Besteuerungszeitraum.

Eine Quasi-Doppelbestrafung wäre in jenem Fall sehr wohl die Folge, wenn **nach** rechtskräftiger Bestrafung wegen eines USt-VZ-Delikts gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG ein Jahresumsatzsteuer-Delikt gem § 33 Abs 1 FinStrG im gleichen Besteuerungsjahr verwirklicht werden würde.

<b>Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 1 FinStrG</b>		
Tathandlung:	USt-Verkürzung bewirkt	
Ursache:	keine USt-Jahreserklärung abgegeben; falsche USt-Jahreserklärung abgegeben	trotz Zahllast
Tatmodalität:	Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht	= Pflichtverletzung
Taterfolg:	am Tag der Zustellung des USt-Bescheids; mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist	falls USt-Erklärung abgegeben; falls <b>keine</b> USt-Erklärung abgegeben

Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 1 FinStrG		
Schuldform:	mindestens <b>bedingter Vorsatz</b> und bedingter Vorsatz	<b>bezogen auf die Verkürzung</b> bezogen auf UVA Pflichtverletzung
Strafrahmen:	Geldstrafe <b>bis 200%</b> des strafbestimmenden Wertbetrags (der verkürzten Abgabe) Freiheitsstrafe bis zu 2 Jahren	eher theoretisch

Übersicht 6: Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 1 FinStrG

**Beispiel:** Im Zuge einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Monate Jänner bis November 2007 bei der Gemeinde A wird von der Finanzbehörde festgestellt, dass in den Vorsteuern, welche in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen bezüglich der BgA in Abzug gebracht wurden, Vorsteuern von Rechnungen für die Sanierung des Gemeindeamts, welche zur Gänze dem nicht umsatzsteuerbaren Hoheitsbereich zuzurechnen waren, in beträchtlicher Höhe enthalten waren.

Der Bürgermeister unterfertigte nach der Besprechung mit dem Prüfer die Niederschrift der Umsatzsteuer-Sonderprüfung.

Auf Basis der in Folge von der Finanzbehörde erlassenen berechtigten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide wurden die verkürzten Beträge nachbezahlt.

In der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2007 wurden die bereits im Zuge der Umsatzsteuer-Sonderprüfung verworfenen Vorsteuern abermals in Abzug gebracht. In logischer Folge „sprang“ in Höhe der auf Basis der berechtigten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide nachbezahlten Umsatzsteuern eine Gutschrift in der Jahressteuererklärung 2007 heraus. Die unter diesen Umständen falsche Erklärung wurde von der Finanzbehörde dem Umsatzsteuerbescheid 2007 zugrunde gelegt.

Nach der abgabenbehördlichen Prüfung im Herbst 2008 machte der Betriebsprüfer, welcher die „Misere“ aufgedeckt hatte, Meldung an die Finanzstrafsachenstelle.

Der Bürgermeister wurde schlussendlich für schuldig erkannt, iSd § 33 Abs 1 FinStrG vorsätzlich unter Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht eine Umsatzsteuerverkürzung bewirkt zu haben. In Kenntnis des Ergebnisses der Umsatzsteuer-Sonderprüfung und der Beanstandung in Verbindung mit dem Umstand, dass in der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2007 eine nicht unbeträchtliche Gutschrift heraussprang, ist zumindest bedingter Vorsatz vorzuwerfen und der Beschuldigte iSd § 33 Abs 1 FinStrG mit einer Geldstrafe von € 50.000,- zu bestrafen.

## 9. Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte

*Eine Bestrafung iSd Umsatzsteuer-Vorauszahlungsdelikts gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG kommt diesfalls nicht in Betracht, da es sich dabei um eine straflose Vortat zur Haupttat der Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 FinStrG mittels Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2007 handelt. Da es sich um die gleiche Abgabenart (= Umsatzsteuer) und den gleichen Zeitraum (= Kalenderjahr = Veranlagungsjahr 2007) handelt, gilt die Vortat von der Haupttat, in deren Schaden die Folgen der Vortat zur Gänze aufgehen, als konsumiert.*

### 9.2.2 Fahrlässige Verkürzung der Jahresumsatzsteuer (§ 34 Abs 1 FinStrG)

Der **fahrlässigen Verkürzung** der Jahresumsatzsteuer macht sich schuldig, wer den Grundtatbestand der (vorsätzlichen) Abgabenhinterziehung iSd § 33 Abs 1 FinStrG **fahrlässig** begeht.

Der Unterschied zu dem vorhin beschriebenen Finanzvergehen liegt also einzig und allein in der subjektiven Tatseite, dh im **Grad des Verschuldens**.

Fahrlässige Umsatzsteuervergehen können also ausnahmslos nur die **Jahresumsatzsteuer** betreffen, **nicht** aber **Umsatzsteuer-Vorauszahlungsdelikte**. Letztere sind jedenfalls Vorsatzdelikte. Gelingt es also diesfalls in der Verteidigungsargumentation im laufenden Finanzstrafverfahren bzw in der Verhandlung, den Vorwurf des Vorsatzes zu entkräften, dann ist der Beschuldigte überhaupt **straffrei!**

<b>Tatbestandsmerkmale des § 34 Abs 1 FinStrG</b>		
Tathandlung:	USt-Verkürzung bewirkt	
Ursache:	keine USt-Jahreserklärung abgegeben; falsche USt-Jahreserklärung abgegeben	trotz Zahllast
Tatmodalität:	Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht	= Pflichtverletzung
Taterfolg:	am Tag der Zustellung des USt-Bescheids; mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist	falls USt-Erklärung abgegeben; falls <b>keine</b> USt-Erklärung abgegeben
Schuldform:	mindestens <b>Fahrlässigkeit</b>  und Fahrlässigkeit	<b>bezogen auf die Verkürzung</b>  bezogen auf UVA Pflichtverletzung
Strafraahmen:	Geldstrafe <b>bis 100 %</b> des strafbestimmenden Wertbetrags (der verkürzten Abgabe)  Freiheitsstrafe	keine

Übersicht 7: Tatbestandsmerkmale des § 34 Abs 1 FinStrG



## 10. Literaturverzeichnis

*Bartolos*, Umsatzsteuerdelikte – die meistbestraften Finanzvergehen, in Gröhs/Kot-schnigg (Hrsg), Finanzstrafrecht in der Praxis, Band 2 (2008);

*Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz, Band 1 (2005);

*Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> (2008);

*Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2008);

*Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz Kommentar (2009).

## Schriftenreihe RFG Recht & Finanzen für Gemeinden

<p>Band 3/2003 Flotzinger/Leiss Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren IV 32 Seiten. EUR 9,80 ISBN 978-3-214-14475-3</p>	<p>Band 6/2004 Österr. Gemeindebund Katastrophenschutz – Katastrophenbewältigung 94 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-14481-4</p>
<p>Band 4/2003 Becker/Jäger/Kirowitz/Suárez/Trenker Lenkungseffekte von Abgaben auf Handymasten 54 Seiten. EUR 15,20 ISBN 978-3-214-14476-0</p>	<p>Band 1/2005 Hink/Leininger-Westerburg/Rupp E-Government – Leitfaden für Bürgermeister und Gemeindebedienstete 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14483-8</p>
<p>Band 5/2003 Hink/Mödlhammer/Platzer (Hrsg) Auswirkungen des Regierungsprogramms auf die Gemeinden 126 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14477-8</p>	<p>Band 2/2005 Heiss/Dietmar Pilz Kosten- und Leistungsrechnung der Siedlungswasserwirtschaft 78 Seiten. EUR 19,80 ISBN 978-3-214-14484-5</p>
<p>Band 1/2004 Achatz/Oberleitner Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine 76 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14473-9</p>	<p>Band 3 – 4/2005 Mitterbacher/Schrittwieser Kommunales Abgabenstrafrecht 196 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14487-6</p>
<p>Band 2/2004 Huber/Noor/Trieb/Reifberger Die Gemeinden und ihre straßenpolizeilichen Aufgaben 88 Seiten. EUR 21,- ISBN 978-3-214-14474-6</p>	<p>Band 5/2005 Achatz/Hacker-Ostermann/Heiss/Pilz Betriebsprüfung in der Gemeinde 95 Seiten. EUR 24,- ISBN 978-3-214-14486-9</p>
<p>Band 3/2004 Colcuc-Simek/Mader/Skala/Viehauser/Zimmerl Herausforderung Siedlungswasserwirtschaft 80 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14478-4</p>	<p>Band 1 – 2/2006 Sachs/HahnI Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden 162 Seiten. EUR 36,- ISBN 978-3-214-14485-2</p>
<p>Band 4/2004 Kerschner/Wagner/Weiß Umweltrecht für Gemeinden 172 Seiten. EUR 36,- ISBN 978-3-214-14479-0</p>	<p>Band 3/2006 Kommunalnet E-Government Solutions GmbH Handbuch Kommunalnet 84 Seiten. EUR 19,80 ISBN 978-3-214-14488-3</p>
<p>Band 5/2004 Schmied Facility Management 64 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14482-1</p>	<p>Band 4 a/2006 Mugler/Fink/Loidl Gestaltung günstiger Rahmenbedingungen für Klein- und Mittelbetriebe im ländlichen Raum 52 Seiten. EUR 13,80 ISBN 978-3-214-14489-0</p>

<p>Band 4 b/2006 Österreichischer Gemeindebund (Hrsg) Zukunft ländliche Gemeinde Diskussionsbeiträge zum Österreichischen Gemeindetag 2006 108 Seiten. EUR 26,- ISBN 978-3-214-14490-6</p>	<p>Band 1 – 2/2008 Sachs/Hahnl Das neue Bundesvergaberecht 2006 – Leitfaden für Länder und Gemeinden. 2. Auflage 164 Seiten. EUR 38,- ISBN 978-3-214-14498-2</p>
<p>Band 5/2006 Mazal (Hrsg) Zur sozialen Stellung von Gemeindemandataren 126 Seiten. EUR 28,80 ISBN 978-3-214-14491-3</p>	<p>Band 3/2008 Achatz/Brassloff/Brenner/Schauer Kommunale KG-Modelle und Rechnungsabschlüsse auf dem Prüfstand 52 Seiten. EUR 14,80 ISBN 978-3-214-14499-9</p>
<p>Band 1/2007 Aicher-Hadler Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Bürgermeisters 52 Seiten. EUR 14,- ISBN 978-3-214-14480-7</p>	<p>Band 4/2008 Mugler/Loidl/Fink/Lang/Teodorowicz Gemeindeentwicklung in Zentraleuropa 48 Seiten. EUR 12,50 ISBN 978-3-214-00542-9</p>
<p>Band 2/2007 Bacher/Grieb/Hartel/Heiss/Stabentheiner Die Gemeinde als Vermieterin 116 Seiten. EUR 24,80 ISBN 978-3-214-14494-4</p>	<p>Band 1/2009 Lukas Held Haushaltsführung und Verantwortlichkeit der Gemeindeorgane 124 Seiten. EUR 28,- ISBN 978-3-214-14500-2</p>
<p>Band 3/2007 Hofinger/Hinteregger Genossenschaften – eine Perspektive für Kommunen 38 Seiten. EUR 9,90 ISBN 978-3-214-14495-1</p>	<p>Band 2/2009 Hoffer/M. Huber/Noor/Reifberger/Rettenbacher/ M. Schneider Die Gemeinde und ihre straßenpolizeilichen Aufgaben. 2. Auflage 96 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-14501-9</p>
<p>Band 4/2007 Handler/Mazal/Weber Kommunale Sommergespräche 2007 76 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14497-5</p>	<p>Band 3/2009 Günther Löwenstein Die finanzstrafrechtliche Verantwortung der Gemeinde 48 Seiten. EUR 9,90 ISBN 978-3-214-14502-6</p>
<p>Band 5/2007 Reinhard Haider Umsetzung von E-Government 72 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-18821-4</p>	