

SCHRIFTENREIHE RECHT & FINANZEN FÜR GEMEINDEN

01/2020

Löwenstein

Die finanzstrafrechtliche Verantwortung der Gemeinde

2. Auflage

- Finanzstrafrechtliches Risiko für die Gemeinde sowie für ihre Funktionsträger und Bediensteten
- Selbstanzeige als Strafaufhebungsgrund
- Umsatzsteuerdelikte als zentrale finanzstrafrechtliche Risiken der Gemeinde





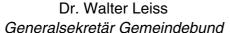






Zum Autor: Mag. Günther Löwenstein, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist Director bzw. Prokurist bei der BDO Steiermark GmbH. Als Finanzstrafrechts- und Verfahrensrechtsexperte hält er regelmäßig Vorträge zu diesen Themen. Bei Hausdurchsuchungen in Wirtschaftsprüfungsbzw. Steuerberatungskanzleien ist Mag. Löwenstein als Vertreter der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer tätig.







Bgm. Mag. Alfred Riedl Präsident Gemeindebund

Vorwort

Sehr geehrte Leserin! Sehr geehrter Leser!

Eine Umfrage des Österreichischen Gemeindebundes unter den Bürgermeisterinnen und Bürgermeistern im Dezember 2019 zeigt deutlich: Verantwortung und Belastung von Gemeindeoberhäuptern nehmen immer mehr zu. Bürgermeister müssen für vieles Haftung übernehmen und sind dabei mit einem hohen Klagsrisiko konfrontiert. Die Haftungen gehen auch bis in den persönlichen Bereich, was natürlich den Druck auf die Verantwortlichen in den Gemeinden weiter steigen lässt.

Beispiele aus der täglichen Praxis ließen sich hier zur Genüge aufzählen. Man denke etwa an eine Anzeige wegen Nicht-Vorschreibens eines Säumniszuschlags bei der Kommunalsteuer, die Verurteilung eines Bürgermeisters wegen der Nicht-Einhebung von Kanalgebühren oder die Verurteilung des ehemaligen Salzburger Bürgermeisters: Drei Beispiele, die deutlich zeigen, dass die Anzahl der Finanzstrafverfahren gegen Bürgermeister und sonstige Verantwortliche im Steigen begriffen ist.

Demzufolge wollen wir mit dieser Neuauflage all jene in finanzstrafrechtlicher Hinsicht sensibilisieren, die in der Gemeinde für die steuerlichen Agenden verantwortlich sind und sie über ihr Strafrisiko in Steuerangelegenheiten aufklären. Dies betrifft hauptsächlich die umsatzsteuer- und körperschaftsteuerrechtlichen Verpflichtungen der Gemeinde. Die Gemeinde tritt hier als "Steuerpflichtige" bzw als "Steuerschuldnerin" auf wie jedes andere Unternehmen. Es gelten deswegen auch dieselben Regeln wie in der Privatwirtschaft.

Für die strafrechtliche Verantwortung bei Umsatzsteuerdelikten reicht schon der bedingte Vorsatz oder fahrlässig sorgloses Vorgehen der Verantwortlichen im Zusammenhang mit der Erfüllung der steuerlichen Aufgaben. Die Ausführungen zu diesem Thema sollen auch insofern eine Warnung sein, als sich Verantwortliche nicht dadurch von der Schuld befreien können, indem sie ihre Unwissenheit in steuerlichen Fragen einwenden und sich auf die Mitarbeiter berufen. Die Mitarbeiter im Gemeindeamt können sich umgekehrt auch nicht ihrer steuerstrafrechtlichen Verantwortung entziehen und sich darauf berufen,

Vorwort

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, erfahrener Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, hat mit dieser zweiten Auflage nach zehn Jahren die finanzstrafrechtlichen Risiken und die Verantwortung der Gemeinden überarbeitet und mit vielen aktuellen und praxisbezogenen Beispielen ergänzt. Er zeigt die wesentlichen Risikofelder für Bürgermeisterinnen und Bürgermeister, Amtsleiterinnen und Amtsleiter sowie alle mit steuerlichen Belangen betrauten Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter der Gemeinde auf.

Wir wünschen Ihnen eine interessante und lehrreiche Lektüre und hoffen, dass der vorliegende Band der RFG-Schriftenreihe eine entsprechende Sensibilisierung bietet, um schon im Vorfeld das Risiko eines etwaigen finanzbehördlichen oder gar gerichtlichen Finanzstrafverfahrens abzuwenden.

Herzlichst

Generalsekretär Gemeindebund Dr. Walter Leiss Präsident Gemeindebund Bgm. Mag. Alfred Riedl

Wien, Februar 2020

Inhaltsverzeichnis

1. Gedanken zum Strafrisiko von Gemeinden 1.1 Steuerhinterziehung von Gemeinden? 1.2 Steuerhinterziehung von Funktionären? 1.2 Gemeinde als Steuerschuldnerin im Fokus des Finanzstrafrechts 1 2.1 Gemeinde als umsatzsteuerrechtliche Unternehmerin 1 2.2 Betriebe gewerblicher Art als Körperschaftsteuerpflichtige 1 2.3 Gemeinde als Lohnsteuer-Abfuhrverpflichtete 1 2.4 Gemeinde als DB-Pflichtige 1 2.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer 1 2.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer 1 2.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer 1 3. Strafbarkeit in Steuersachen 1 3.1 Deliktseinteilung 1 3.1.1 Begehungs- und Unterlassungsdelikte 1
1.2 Steuerhinterziehung von Funktionären? 2. Gemeinde als Steuerschuldnerin im Fokus des Finanzstrafrechts 2.1 Gemeinde als umsatzsteuerrechtliche Unternehmerin 2.2 Betriebe gewerblicher Art als Körperschaftsteuerpflichtige 1.3 Gemeinde als Lohnsteuer-Abfuhrverpflichtete 2.4 Gemeinde als DB-Pflichtige 1.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer 1.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer 1.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer 1.8 Strafbarkeit in Steuersachen 1.9 Strafbarkeit in Steuersachen 1.0 Strafbarkeit in Steuersachen 1.0 Strafbarkeit in Steuersachen 1.0 Strafbarkeit in Steuersachen 1.0 Steuersachen 1.0 Strafbarkeit in Steuersachen
2. Gemeinde als Steuerschuldnerin im Fokus des Finanzstrafrechts12.1 Gemeinde als umsatzsteuerrechtliche Unternehmerin12.2 Betriebe gewerblicher Art als Körperschaftsteuerpflichtige12.3 Gemeinde als Lohnsteuer-Abfuhrverpflichtete12.4 Gemeinde als DB-Pflichtige12.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer12.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer12.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer13. Strafbarkeit in Steuersachen13.1 Deliktseinteilung1
2.1 Gemeinde als umsatzsteuerrechtliche Unternehmerin 1 2.2 Betriebe gewerblicher Art als Körperschaftsteuerpflichtige 1 2.3 Gemeinde als Lohnsteuer-Abfuhrverpflichtete 1 2.4 Gemeinde als DB-Pflichtige 1 2.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer 1 2.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer 1 2.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer 1 3. Strafbarkeit in Steuersachen 1 3.1 Deliktseinteilung 1
2.2 Betriebe gewerblicher Art als Körperschaftsteuerpflichtige12.3 Gemeinde als Lohnsteuer-Abfuhrverpflichtete12.4 Gemeinde als DB-Pflichtige12.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer12.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer12.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer13. Strafbarkeit in Steuersachen13.1 Deliktseinteilung1
2.3 Gemeinde als Lohnsteuer-Abfuhrverpflichtete12.4 Gemeinde als DB-Pflichtige12.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer12.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer12.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer13. Strafbarkeit in Steuersachen13.1 Deliktseinteilung1
2.4 Gemeinde als DB-Pflichtige12.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer12.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer12.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer13. Strafbarkeit in Steuersachen13.1 Deliktseinteilung1
2.4 Gemeinde als DB-Pflichtige12.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer12.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer12.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer13. Strafbarkeit in Steuersachen13.1 Deliktseinteilung1
2.5 Gemeinde und die Kapitalertragssteuer12.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer12.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer13. Strafbarkeit in Steuersachen13.1 Deliktseinteilung1
2.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer 1 2.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer 1 3. Strafbarkeit in Steuersachen 1 3.1 Deliktseinteilung 1
3. Strafbarkeit in Steuersachen
3.1 Deliktseinteilung
3
of the Bogoriango and Ontonacoungodomico financialistica in
3.1.2 Erfolgsdelikte
3.1.3 Grunddelikte und qualifizierte Delikte
3.2 Rechtswidriges Verhalten vor dem Hintergrund der Steuergesetze 1
3.3 Keine Strafe ohne Schuld – nulla poena sine culpa
3.3.1 Schuldformen
3.3.2 Auswahl- und Überwachungsverschulden
3.3.3 Erkundigungspflicht der Verantwortlichen in Steuerfragen
3.3.4 Berichtigungspflicht bei falschen Steuererklärungen des Vorgängers . 2
4. Praxisrelevante Steuerdelikte aus der Sicht der Gemeindeverantwort-
lichen 2
4.1 Abgabenhinterziehung im engeren Sinn (§ 33 FinStrG)
4.1.1 Deliktsfälle der Abgabenhinterziehung 2
4.1.2 Vorsätzliches Bewirken einer Abgabenverkürzung unter Verletzung
einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheits-
pflicht (§ 33 Abs 1 FinStrG)
(a) Tathandlung 2
(b) Tatmodalität 2
(c) Taterfolg 2
(d) Schuldform (subjektive Tatseite)
4.1.3 Wissentliche Verkürzung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen unter
Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Vor-
anmeldungen (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG)

Inhaltsverzeichnis

	4.1.4 Wissentliche Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten (§ 33	
	Abs 2 lit b FinStrG)	27
	(a) Tathandlung	27
	(b) Tatmodalität	27
	(c) Taterfolg	27
	(d) Schuldform (subjektive Tatseite)	27
	(e) Besonderheit: Verpflichtung zur Abgabe von Lohnsteueranmel-	
	dungen (§ 80 EStG)	28
	4.2 Grob fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG)	28
	4.3 Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG)	30
	4.4 Finanzordnungswidrigkeiten	31
	4.4.1 Finanzordnungswidrigkeit iZm Selbstbemessungsabgaben (§ 49	
	FinStrG)	31
	4.4.2 Finanzordnungswidrigkeit iZm Formalverletzungen (§ 51 FinStrG)	32
5	Täter im Finanzstrafverfahren	33
J .	5.1 Buchhalter als "unmittelbarer Täter" (Haupttäter)	35
	5.2 Bürgermeister als "Anstifter" zur Steuerhinterziehung (Bestimmungstäter,	00
	Mittäter)	35
	5.3 Amtsleiter als "Beitragstäter" (Mittäter)	36
	5.4 Gemeinderat als "bloßer Mitwisser"	36
	o. r domondorat dio "biobor viitwiocor	00
6.	Höhe der Strafen	37
	6.1 Geldstrafen	37
	6.2 Freiheitsstrafen	38
7	Strafaufhebungsgründe	40
٠.	7.1 Rücktritt vom Versuch einer "Steuerhinterziehung"	40
	7.2 Strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne der "tätigen Reue"	41
	7.3 Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag)	45
	7.4 Verjährung der Strafverfolgung	45
	7.1 Voljamang dor etratvenelgang	10
8.	Gerichtliches oder finanzbehördliches Finanzstrafverfahren	48
	8.1 Zuständigkeit der Strafgerichte und Finanzbehörden	48
	8.2 Instanzenzug	48
	8.2.1 Gerichtliches Finanzstrafverfahren	48
	8.2.2 Finanzbehördliches Finanzstrafverfahren	49
	8.2.3 Schaubild des nationalen Instanzenzuges	50
	8.3 Vereinfachtes Verfahren	50
	8.4 Absehen von einer Strafe	51
a	Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte	52
J.	9.1 Umsatzsteuer-Vorauszahlungs-Delikte	52
	on one attended to adota mange bounte manner	52

Inhaltsverzeichnis

9.1.1 Wissentliche Verkürzung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen unter	
Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuer-Vor-	
anmeldungen (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG)	52
9.1.2 Finanzordnungswidrigkeit wegen verspäteter oder unterlassener Um-	
satzsteuer-Vorauszahlungen (§ 49 Abs 1 lit a FinStrG)	54
9.2 Umsatzsteuer-Jahreserklärungs-Delikte	56
9.2.1 Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer (§ 33 Abs 1 FinStrG)	56
9.2.2 Grob fahrlässige Verkürzung der Jahresumsatzsteuer (§ 34 Abs 1	
FinStrG)	58
Abbildungsverzeichnis	60
Übersichtenverzeichnis	61
Literaturverzeichnis	62
Reihenühersicht	63

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 Betriebe gewerblicher Art (BgA) einzureichen. Auch wenn man meint, "verkürzte" Steuern oder zu Unrecht erwirkte Steuergutschriften kommen der Gemeindekassa 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.

1.1 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 auch gegen den Vertreter der Gemeinde eine Finanzstrafe verhängt wurde.

Gem § 1 Abs 3 Z 2 VbVG sind Gemeinden – wie auch der Bund und die Länder – keine "Verbände" iSd VbVG, soweit sie in Vollziehung der Gesetze, 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.

1. Gedanken zum Strafrisiko von Gemeinden

§ 28 a FinStrG definiert die Besonderheiten, die bei der Anwendung des VbVG im Zusammenhang mit Finanzvergehen bestehen. Insbesondere kann der **Maximalbetrag von Geldstrafen** das **1,5-fache** dessen betragen, was die einzelnen Delikte für natürliche Personen vorsehen.

Voraussetzungen zur Bestrafung nach dem VbVG

Ein Verband hat sich zu verantworten, wenn die Tat zu **seinen Gunsten** begangen worden ist oder durch die Tat **Pflichten verletzt** worden sind, die den Verband treffen.

Es ist zu unterscheiden, ob die Tathandlung durch einen **Entscheidungsträger** oder einen **Mitarbeiter** gesetzt wird.

- ► Für Taten eines **Entscheidungsträgers** ist der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen hat.
- ► Für Taten eines **Mitarbeiters** ist der Verband verantwortlich, wenn die Begehung der Tat dadurch ermöglicht oder wesentlich erleichtert wurde, dass Entscheidungsträger die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben, insb indem sie wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten unterlassen haben.

1.2 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. Das Finanzstrafgesetz kennt seit der FinStrG-Novelle 2010 mit dem Abgabenbetrug auch ein Delikt, welches deutlich schwerwiegendere Folgen als ein reines Hinterziehungsdelikt nach sich zieht.

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,

1.2 Steuerhinterziehung von Funktionären?

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

Der Sinn dieser Schriftenreihe soll es sein, alle Verantwortlichen hinsichtlich ihres finanzstrafrechtlichen Risikos zu sensibilisieren. Zu bedenken ist insb, dass die **Strafen iSd FinStrG höchstpersönliche** sind. Dies zieht folgende Konsequenzen nach sich:

- ▶ Der Verurteilte hat eine verhängte Geldstrafe aus eigener Tasche zu zahlen. Im Falle der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe hat der Verurteilte eine Ersatzfreiheitsstrafe zu verbüßen.
- ► Es können auch Freiheitsstrafen ausgesprochen werden, die der Verurteilte zu verbüßen hat. Seit der FinStrG-Novelle 2010 sieht das Finanzstrafgesetz bei gewissen Delikten (dazu später) sogar zwingend zu verhängende Freiheitsstrafen vor.
- ► Rechtskräftige gerichtliche Verurteilungen nach dem FinStrG führen zu einer Eintragung in das **Strafregister**.

Von besonderer Relevanz ist, dass das Argument, keinen persönlichen Vorteil aus einem Steuerdelikt erwirkt zu haben, ins Leere geht. Dies deshalb, da das Finanzstrafgesetz in den einzelnen Delikten keinen persönlichen Bereicherungsvorsatz zur Deliktsvollendung als Voraussetzung zur Bestrafung vorsieht. Selbstverständlich wird jedoch die Tatsache, dass die Abgabenverkürzung zu keinem persönlichen Vorteil geführt hat, in der Strafbemessung eine Rolle spielen.

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 "Steuerschuldnerin" bzw der "Steuerpflichtigen" schlüpft.

Bei den Delikten des Finanzstrafgesetztes handelt es sich im Wesentlichen um sogenannte **Blankettstrafnormen.** Dies bedeutet, dass das Finanzstrafgesetz die Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen sanktioniert, ohne diese jedoch selbst näher zu umschreiben. Folglich setzt die finanzstrafrechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes eine vorhergehende abgabenrechtliche Beurteilung voraus. Nur wenn tatsächlich eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung vorliegt, kann daran anknüpfend eine Bestrafung nach dem Finanzstrafrecht erfolgen.

Aufgrund des engen Zusammenhangs zwischen dem Abgabenrecht und dem Finanzstrafrecht soll an dieser Stelle 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 jährliche Umsatzsteuererklärung abzugeben. Unterjährig ist die Gemeinde zur Abgabe von monatlichen oder quartalsweisen Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet.

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.

In folgenden Fallkonstellationen können sich auch nichtunternehmerisch tätige Gemeinden umsatzsteuerliche Verpflichtungen ergeben:

- ▶ Innergemeinschaftlicher Erwerb: Eine Gemeinde wird unabhängig von ihrer eigenen Unternehmereigenschaft erwerbsteuerpflichtig, wenn sie Waren aus dem Gemeinschaftsgebiet bezieht und die Erwerbsschwelle von EUR 11.000,— im laufenden Jahr überschreitet oder im vorangegangenen Jahr überschritten hat. Diesfalls hat die Gemeinde die Erwerbssteuer an das Finanzamt abzuführen.
- ➤ Sonstige Leistungen ausländischer Unternehmer an eine Gemeinde: Da das Umsatzsteuergesetz hinsichtlich des Ortes einer sonstigen Leistung den Unternehmerbegriff auch auf nicht unternehmerisch tätige juristische Personen mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) erweitert, kann es zum Übergang der Steuerschuldnerschaft auf die leistungsempfangende Gemeinde kommen.

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

Jede Gemeinde hat als Dienstgeber auch den **Dienstgeberbeitrag (DB) zum Familien-lastenausgleichsfonds** an das Finanzamt abzuführen. Dieser beträgt aktuell 3,9 % der Arbeitslöhne, die in einem Kalendermonat an einen Dienstnehmer bezahlt werden.

2. Gemeinde als Steuerschuldnerin im Fokus des Finanzstrafrechts

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 vorsätzliche 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.

2.6 Gemeinde und die Grunderwerbsteuer

Ein Kaufvertrag oder ein anderes Rechtsgeschäft, das den Anspruch auf Übereignung eines Grundstücks begründet, unterliegen der Grunderwerbsteuer. Die Grunderwerbsteuer beträgt 3,5% der Gegenleistung, mindestens jedoch des Grundstückswerts. Verkauft oder erwirbt eine Gemeinde ein Grundstück wird sie somit idR grunderwerbsteuerpflichtig.

2.7 Gemeinde und die Immobilienertragsteuer

Veräußert eine Gemeinde eine Liegenschaft im Rahmen der Hoheitsverwaltung (somit außerhalb eines BgA), so unterliegt diese der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs 3 Z 2 KStG). Die Bestimmungen über die Immobilienertragsteuer (§ 30 iVm §§ 30 b und 30 c EStG) sind somit für Gemeinden anwendbar. Sohin kann die Gemeinde gegebenenfalls unter dem Titel Immobilienertragsteuer steuerpflichtig 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 2018, am 30. 5. 2019

= objektive Tathandlung

Am 21. 6. 2019 wird der falsche Körperschaftsteuerbescheid 2018, der wegen der falschen Körperschaftsteuererklärung eine verkürzte Körperschaftssteuer vorschreibt, dem Steuerpflichtigen zugestellt.

= der Erfolg ist eingetreten

Zwischen dem Zeitpunkt der Einreichung einer unrichtigen Steuererklärung und dem Zeitpunkt der Zustellung des Steuerbescheides befindet sich der Täter im sogenannten 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. Bei Fahrlässigkeitsdelikten ist ein Versuch nicht denkmöglich.

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 der Abgabenbetrug iSd § 39 FinStrG. Die gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung iSd § 38 FinStrG aF, die ebenfalls eine Qualifikation der Abgabenhinterziehung iSd § 33 FinStrG darstellte, wurde mit dem EU-Finanz-Anpassungsgesetz 2019 aufgehoben.

3.2 Rechtswidriges Verhalten vor dem Hintergrund der Steuergesetze

Erfüllt das Verhalten des Steuerpflichtigen einen Tatbestand des FinStrG, so ist im Regelfall Rechtswidrigkeit indiziert. Rechtwidrigkeit 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.

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 Abgabenverfahren, 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 Zweifeln im Zuge ihrer Beweiswürdigung 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 "Gemeindekassa" 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 noch keine Bejahung eines vorsätzlichen Verhaltens, wenn auch ein Fahrlässigkeitsdelikt dadurch nicht ausgeschlossen ist.¹

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.

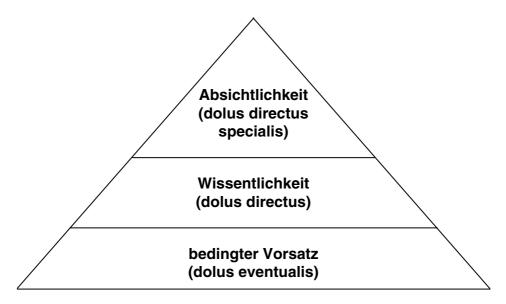


Abbildung 1: Vorsatzpyramide

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 2018 erkennt der Steuerpflichtige, dass in der Umsatzsteuererklärung 2017 ein Posten an umsatzsteuerpflichtigen Einnahmen versehentlich nicht miterfasst wurde. Der unrichtige Umsatzsteuerbescheid 2017 ist längst zugestellt. Ein nun nachträglich gefasster Vorsatz, nämlich diesen entdeckten Fehler nicht – etwa durch Abgabe einer berichtigten Umsatzsteuererklärung 2017 – zu sanieren, schadet nicht. Bei Entdeckung dieses Fehlers

¹ Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinstrG Band 14 (2013) § 8 Rz 5.

bei einer späteren abgabenbehördlichen Prüfung wird gegebenenfalls ein Fahrlässigkeitsdelikt gem § 34 FinStrG (Grob fahrlässige Abgabenverkürzung) vorgeworfen werden. Diesfalls ist die nachträgliche vorsätzliche Verletzung der Berichtigungspflicht eine mitbestrafte Nachtat, die keine sonstigen Strafsanktionen 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 Steuermiseren 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.

Voraussetzung für die Annahme des bedingten Vorsatzes ist nicht das Wissen um eine Tatsache oder ihre Wahrscheinlichkeit im Sinne eines Überwiegens der dafürsprechenden 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

3. Strafbarkeit in Steuersachen

der Steuererklärung die **mögliche Unrichtigkeit** der eingetragenen Ziffern gegenüber dem Finanzamt zum Ausdruck zu bringen und des Weiteren auch nichts unternimmt, um im Nachhinein die in der **Steuererklärung** gemachten ziffernmäßigen Angaben zu **kontrollieren.**²

Ist entweder die Wissens- oder Wollenskomponente nicht zumindest wie oben dargestellt gegeben, scheidet das Vorliegen eines (bedingten) Vorsatzes und damit die Erfüllung eines Vorsatzdeliktes aus. In der Praxis ist es in vielen Fällen schwierig, zwischen bedingtem Vorsatz und bewusster Fahrlässigkeit (siehe unten) zu unterscheiden. Dies insb deshalb, da die Finanzstrafbehörde nur aufgrund objektiver Kriterien auf die subjektive Tatseite schließen kann.

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 Wissenskomponente**. 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.

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 bzw die obere Stufe der Wollenskomponente dar.

Im Finanzstrafgesetz war die Absichtlichkeit als qualifizierte Form des Vorsatzes zum Beispiel bei der sog gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung gem § 38 Abs 1 lit a FinStrG aF gefordert. Bei diesem Finanzvergehen musste es dem Täter **darauf ankommen**, sich durch die wiederkehrende Begehung (über einen längeren Zeitraum) eine laufende Einnahme (erreicht durch die Nichtabfuhr der Abgabe) zu verschaffen. Da § 38 FinStrG durch das EU-Finanz-Anpassungsgesetz 2019 aufgehoben wurde, liegen derzeit nur folgende Finanzvergehen vor, die Absichtlichkeit als qualifizierte Vorsatzform vorsehen:

² Vgl VwGH 23. 1. 1970, 94/69.

- ▶ § 39 Abs 2 FinStrG: Begehung eines Abgabenbetruges durch die Geltendmachung von Vorsteuern, denen keine Lieferung oder Leistung zugrunde liegt.³
- ▶ § 38 a Abs 1 lit b FinStrG: Bewaffneter bandenmäßiger Schmuggel (im hier darzustellenden Kontext nicht relevant).

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**.



Abbildung 1: 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 k\u00f6rperlichen und geistigen Verh\u00e4ltnissen bef\u00e4higt ist (subjektive Sorgfaltspflicht) und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen Sachverhalt verwirklichen k\u00f6nne, 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,

³ Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017) Rz 2133 mwN.

3. Strafbarkeit in Steuersachen

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.

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

Grobe Fahrlässigkeit

Die Definition der groben Fahrlässigkeit findet sich seit dem StRefG 2015/16 in § 8 Abs 3 FinStrG: Grob fahrlässig handelt, wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.

Da das zentrale Fahrlässigkeitsdelikt des FinStrG – die fahrlässige Abgabenhinterziehung iSd § 34 – seit dem StRefG 2015/16 nur noch im Falle des Vorliegens grober Fahrlässigkeit anwendbar ist, kommt der obenstehenden Definition hohe Bedeutung zu. Nach herrschender Ansicht ist die grobe Fahrlässigkeit des FinStrG mit jener des StGB sowie jener iSd Zivilrechts gleichzusetzten. Daraus ergeben sich weitreichende Auslegungshilfen in der Judikatur.⁴

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).

⁴ Vgl Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017) Rz 305.

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

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**⁵, **Plausibilitätskontrolen** oder **übersichtsweise Rahmenprüfungen**⁶ 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.

⁵ Vgl VwGH 10. 3. 1994, 93/15/0180.

⁶ Vgl VwGH 21. 2. 1984, 83/14/0224.

3. Strafbarkeit in Steuersachen

Fragestellungen hinsichtlich	•	Wie lange ist der Verantwortliche mit derartigen steuerlichen Agenden schon betraut?
Zuverlässigkeit	•	Hat er Vorpraxis?
	•	Sind ihm in der Vergangenheit schon Fehler unterlaufen?
	•	Gibt es eine Qualitätskontrolle (zB Vier-Augen-Prinzip)?
Fragestellungen	>	Hat der Verantwortliche eine adäquate Ausbildung?
hinsichtlich Fachwissen	•	Konnte sich der Verantwortliche durch Fachkurse laufend fortbilden?
	•	Stand ihm die einschlägige Fachliteratur zu Verfügung?
	•	Konnte er bei Zweifelsfällen einen Steuerberater einbeziehen?

Übersicht 1: Fragestellungen zum Auswahl- und Überwachungsverschulden

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 Strafrahmen wäre diesfalls – es handelt sich "nur" um ein Formaldelikt – eine Geldstrafe von maximal EUR 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.

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, primär und unbeschränkt für die vorenthaltenen Abgaben der Gesellschaft bzw der Gemeinde (§ 15 BAO).

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 "Abgaben-hinterziehung". Es handelt sich dabei, im Hinblick auf die Schuld des Täters, ausschließlich um Vorsatzdelikte und so gesehen um schwerere Delikte, die eine Abgabenverkürzung zur Folge haben. Im Unterschied dazu verwendet der Gesetzgeber im Falle des Fahrlässigkeitsdelikts des § 34 FinStrG den Begriff "Grob fahrlässige Abgabenverkürzung".

Von Praxisrelevanz sind hier folgende drei Hinterziehungsdelikte:

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

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

(a) Tathandlung

Die Tathandlung besteht hier im "Bewirken einer Abgabenverkürzung", 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.

(b) Tatmodalität

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

In der BAO ist eine einmonatige Anzeigepflicht für abgabenrechtlich bedeutsame Umstände geregelt (zB Betriebseröffnungen, Aufgabe von Betrieben oder steuerpflichtigen

4.1 Abgabenhinterziehung im engeren Sinn (§ 33 FinStrG)

Tätigkeiten). Des Weiteren müssen die für die Abgabenbemessung 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.

(c) 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 bei 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.

(d) 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 Aufschließung zum Wiederverkauf anzubieten. Während in den Vorjahren "kaum" Gewinne zu verzeichnen waren, konnte im Jahr 2017 ein "Superdeal" mit einem Bauträger eingefädelt werden.

4. Praxisrelevante Steuerdelikte aus der Sicht der Gemeindeverantwortlichen

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, 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 2017 erzielte Veräußerungsgewinn (Annahme EUR 400.000,–) unterliegt der 25%igen Körperschaftsteuer (sohin EUR 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 Strafrahmen (Höchststrafe) beträgt das 2-fache der verkürzten Körperschaftssteuer: EUR 200.000,–.

Die ausgesprochene Geldstrafe im Falle eines Schuldspruchs könnte zB EUR 30.000,– bis EUR 50.000,– betragen.

4.1 Abgabenhinterziehung im engeren Sinn (§ 33 FinStrG)

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)

(a) 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 seit der FinStrG-Nov 2010 ebenso strafbar.

(b) Tatmodalität

Tatmodalität ist die Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten.

(c) Taterfolg

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

(d) 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 ord-

4. Praxisrelevante Steuerdelikte aus der Sicht der Gemeindeverantwortlichen

nungsgemäßer Lohnkonten eine Abgabenverkürzung zur Folge haben werde, ist Wissentlichkeit hinsichtlich der Abgabenverkürzung anzunehmen.

(e) Besonderheit: Verpflichtung zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen (§ 80 EStG)

Ist die Gemeinde zur Abgabe von Lohnsteueranmeldungen gem § 80 EStG verpflichtet, scheidet die Anwendbarkeit des § 33 Abs 2 lit b FinStrG aus. Stattdessen kann eine Bestrafung nach dem Grundtatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG in Frage kommen.

4.2 Grob fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG)

Einer "grob 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 grob fahrlässig begeht.

Mit dem StRefG 2015/16 wurde § 34 FinStrG dahingehend angepasst, dass nur noch die grobe Fahrlässigkeit strafbar ist.

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. In diesen Fällen wird eine grobe Fahrlässigkeit wohl nicht anzunehmen sein, weshalb eine Strafbarkeit nach § 34 FinStrG wohl nicht in Frage kommt. Sind die Fehler allerdings so schwerwiegend, dass von grober Fahrlässigkeit auszugehen ist, 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 2015 bis 2017 erstellten Körperschaftssteuererklärungen 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 2015 bis 2017.

Im Zuge der abgabenbehördlichen Prüfung wurde festgestellt, dass die Gemeinde A die in den Jahren 2015 bis 2017 erzielten Gewinne des Bestattungsbetriebs zu Unrecht mit den Verlusten des Hallenbadbetriebs saldierte, woraus beträchtli-

che 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 Körperschaftssteuer für die Jahre 2015 bis 2017, wobei sich ein unbestrittenes Mehrergebnis an Körperschaftssteuer von EUR 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 grob 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. Nach einer Beschwerde gegen das Straferkenntnis verhängte das Bundesfinanzgericht eine Geldstrafe gegen den Bürgermeister in Höhe von EUR 14.000,— (Ersatzfreiheitsstrafe 70 Tage).

Das Bundesfinanzgericht ging beispielsweise von folgendem, in einem umfangreichen Verfahren ermittelten unbestrittenen Sachverhalt 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 2015 ua. die Körperschaftsteuererklärungen für den Bestattungsbetrieb selbst erstellt, wobei ihm im Wesentlichen keine Fehler unterlaufen seien. Zufolge Arbeitsüberlastung habe er in den Jahren 2015 bis 2017 - 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 2012 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 "Beschuldigten" sei der nunmehr von der Finanzbehörde aufgedeckte Fehler nicht aufgefallen.

Der VwGH könnte im Beispielsfall in rechtlicher Hinsicht wie folgt argumentieren: Dem beschuldigten Bürgermeister ist zu Recht vorzuwerfen, er habe die ihm – als Geschäftsmann in steuerlichen Angelegenheiten Kundigen – zumutbare 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 Körper-

4. Praxisrelevante Steuerdelikte aus der Sicht der Gemeindeverantwortlichen

schaftsteuererklärungen insb 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. Die ungewöhnliche und auffallende Sorgfaltswidrigkeit des Bürgermeisters indiziert die grobe Fahrlässigkeit. Durch die Verletzung der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht ist eine Strafbarkeit gem § 34 Abs 1 FinStrG entgegen der Ansicht des beschuldigten Bürgermeisters gegeben.

4.3 Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG)

Mit der FinStrG-Novelle 2010 wurde das Delikt des Abgabenbetrugs in das FinStrG aufgenommen. Beim Abgabenbetrug handelt es sich um eine Qualifikation der Abgabenhinterziehung des § 33 FinStrG (bzw. der hier nicht behandelten Delikte der §§ 35 und 37 Abs 1 FinStrG). Angelehnt an § 147 StGB (Schwerer Betrug), der eine Qualifikation zum Betrugstatbestand des § 146 StGB darstellt, soll § 39 FinStrG bezwecken, dass besonders schwere Abgabenhinterziehungen, deren Täter mit stark ausgeprägter krimineller Energie handeln, deutlich stärker bestraft werden.

Wie die Bezeichnung des Deliktes bereits offenbart, liegt die Besonderheit des Abgabenbetruges darin, dass § 39 FinStrG auch eine Betrugskomponente enthält.

Allgemeine Voraussetzung zur Bestrafung nach § 39 FinStrG ist, dass Gerichtszuständigkeit vorliegt ("ausschließlich durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen"). Somit kommt eine Bestrafung nach dieser Bestimmung nur in Frage, wenn der strafbestimmende Wertbetrag EUR 100.000,— überschreitet. Liegt der strafbestimmende Wertbetrag darunter, kommt nur eine Bestrafung nach § 33 FinStrG in Frage; dies ungeachtet des Vorliegens einer Betrugskomponente.

Betrugskomponente

Zu den Tatbestandsmerkmalen des § 33 FinStrG muss eine der folgenden spezifischen Betrugskomponenten hinzutreten, damit ein Abgabenbetrug zu verantworten ist:

- ► Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden, falscher oder verfälschter Daten oder anderer solcher Beweismittel.
- ▶ Verwendung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen (§ 23 BAO).
- ▶ Verwendung automatisationsunterstützt erstellter Bücher oder Aufzeichnungen, welche durch Gestaltung oder Einsatz eines Programms, mit dessen Hilfe Daten verändert, gelöscht oder unterdrückt werden können, beeinflusst wurden.

Beispiel:

Die Gemeinde A saniert ein von ihr betriebenes Hallenbad (BgA) und erweitert dieses durch einen großen Neubau. Zur gleichen Zeit errichtet der Bürgermeister

sein privates Einfamilienhaus. Da er sich desselben Generalunternehmers bedient wie die Gemeinde, ersucht er diesen, maßgebliche Teile der Errichtungskosten seines Einfamilienhauses in den Rechnungen an die Gemeinde abzurechnen. Der Unternehmer kommt diesem Wunsch des Bürgermeisters nach.

Die Gemeinde macht auf Basis der falschen Rechnungen überhöhte Vorsteuerbeträge geltend. Darüber hinaus vermindert sich die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer der Folgejahre aufgrund der zu hohen AfA.

Durch die Verwendung einer falschen Urkunde (Rechnung, die fälschlicherweise die Errichtungskosten des Einfamilienhauses des Bürgermeisters umfasst) begeht der Bürgermeister einen Abgabenbetrug, sofern der strafbestimmende Wertbetrag Gerichtszuständigkeit indiziert.

Sondertatbestand der Vorsteuererschleichung

Werden Vorsteuerbeträge geltend gemacht, denen keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen zugrunde liegen, liegt gem Abs 2 des § 39 FinStrG ebenfalls ein Abgabenbetrug vor. Hierzu muss keine der oben angeführten Betrugskomponenten vorliegen. Die Gerichtszuständigkeit (strafbestimmender Wertbetrag > EUR 100.000,–) ist allerdings auch bei diesem Sondertatbestand Voraussetzung. Nach Ansicht der Literatur liegt subjektive Tatbestandsmäßigkeit nur bei Absichtlichkeit (dolus directus specialis) als qualifizierter Vorsatzform vor.⁷

4.4 Finanzordnungswidrigkeiten

Von den in den § 49 bis 52 FinStrG geregelten Finanzordnungswidrigkeiten werden nachfolgend nur jene dargestellt, die für Gemeinden von Relevanz sein können.

4.4.1 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 für andere **Selbstbemessungsabgaben** gleichermaßen wie für die **Umsatzsteuer-Vorauszahlungen**, sodass die Ausführungen dazu auch für **Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragsdelikte** gelten.

Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017) Rz 2133 mwN.

4. Praxisrelevante Steuerdelikte aus der Sicht der Gemeindeverantwortlichen

4.4.2 Finanzordnungswidrigkeit iZm Formalverletzungen (§ 51 FinStrG)

Von den Tatbeständen des § 51 FinStrG – die zu einer Geldstrafe von bis zu EUR 5.000,– führen können – sind insb folgende für Gemeinden relevant:

- ► Vorsätzliche Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (Abs 1 lit a)
- ➤ Vorsätzliche Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht zur Führung oder Aufbewahrung von Büchern oder sonstigen Aufzeichnungen oder zur Einrichtung technischer Sicherheitsvorkehrungen (Abs 1 lit c)
- ► Vorsätzliche Verletzung der abgabenrechtlichen Pflicht zur Ausstellung oder Aufbewahrung von Belegen (Abs 1 lit d)

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 diese 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 einzubeziehen wären insb

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

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).

Der Grundsatz der **Einheitstäterschaft**, besagt, dass alle Beteiligungsformen strafrechtlich gleich zu behandeln sind. "Waren an der Tat mehrere beteiligt, so ist jeder von ihnen nach seiner Schuld zu bestrafen". (§ 12 FinStrG)

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 T\u00e4terformen den Zweck haben, den T\u00e4terkreis 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 Strafrahmen kommt.

Beispiel:

Bürgermeister, Gemeindekassier 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: EUR 12.000,-

Geldstrafe für den Bürgermeister: EUR 6.000,-

Geldstrafe für den Gemeindekassier: EUR 6.000,-

Geldstrafe für den Buchhalter: EUR 6.000.-

Ohne einen persönlichen Vorteil aus der "gemeinsame Sache" gehabt zu haben, hätten die drei Verurteilten aus privater Kasse eine Finanzstrafe von EUR 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 die **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.⁸

⁸ VwGH 28.4.2009, 2006/13/0197.

5.1 Buchhalter als "unmittelbarer Täter" (Haupttäter)

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

Als unmittelbarer Täter kommt der **Abgabepflichtige** selbst, 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 setzten.

Dies umso mehr, als sie in Kenntnis der Strafbarkeit auf deren ausdrückliche Anweisung handeln, etwa eine von ihnen 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 (etwa sogar 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. Täter im Finanzstrafverfahren

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 beschrieben 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 ja die abgabenrechtlichen Pflichten des Vertretenen zu erfüllen haben bzw dessen Pflichten wahrnehmen (zB Geschäftsführer einer GmbH, einer OG, Bürgermeister, Gemeindekassier und Buchhalter sowie alle Personen, die steuerliche Aufgaben faktisch wahrnehmen). Aber auch Steuerberater, als gewillkürte Vertreter gegenüber der Finanzbehörde, nehmen für ihre Mandanten innerhalb des konkretisierten Auftragsverhältnisses eine Garantenstellung ein.

Beispiel:

Erfährt ein Mitglied des Gemeinderats im oben beschrieben 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)**. Beim Abgabenbetrug ist die Verhängung einer Freiheitsstrafe hingegen zwingend.

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

Bei den meisten 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 oder bisherige Unbescholtenheit) und Erschwernisgründe (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 (Grundtatbestand, UVA-Delikt, Lohnabgabendelikt)	§ 33 FinStrG	bis zu 200% der verkürzten Abgabe (= strafbestimmender Wertbetrag) Verbandsgeldbuße: das 1,5-fache der angedrohten Geldstrafe der verkürzten Abgabe

6. Höhe der Strafen

Delikt	Gesetzesstelle	Geldstrafe
Grob fahrlässige Abgabenverkürzung	§ 34 FinStrG	bis zu 100% der verkürzten Abgabe
Umsatzsteuerdelikte	§ 49 FinStrG	bis zu 50% der verkürzten Abgabe
Lohnabgabendelikt	§ 49 FinStrG	bis zu 50% der verkürzten Abgabe
Abgabenbetrug	§ 39 FinStrG	neben einer Freiheitsstrafe bis zu 4 Jahren bis zu EUR 1,5 Millionen
		Verbandsgeldbuße bis zu EUR 5 Mio
		bis zu EUR 2,5 Millionen neben einer Frei- heitsstrafe bis zu 8 Jahren (bei strafbestim- mendem Wertbetrag > EUR 500.000,-)
		Verbandsgeldbuße bis zu EUR 8 Mio (bei strafbestimmendem Wertbetrag > EUR 500.000,-)

Übersicht 2: Strafrahmen für Geldstrafen

6.2 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 3 Monate, im gerichtlichen Finanzstrafverfahren geht die Bandbreite von mindestens einem Tag bis höchstens 10 Jahre.

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

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

6.2 Freiheitsstrafen

Delikt	Gesetzesstelle	(primäre) Freiheitsstrafe
Abgabenhinterziehung (Grundtatbestand, UVA-Delikt, Lohnabgabendelikt)	§ 33 FinStrG	bis zu 4 Jahren
Grob fahrlässige Abgabenverkürzung	§ 34 FinStrG	keine
Umsatzsteuerdelikte	§ 49 FinStrG	keine
Lohnsteuerdelikte, DB-Delikte	§ 49 FinStrG	keine
Abgabenbetrug	§ 39 FinStrG	bis zu 5 Jahren
		1 bis 10 Jahre (bei strafbestimmendem Wertbetrag > EUR 500.000,-)

Übersicht 3: Strafrahmen für Freiheitsstrafen

7. Strafaufhebungsgründe

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

- ► Rücktritt vom Versuch einer "Steuerhinterziehung"
- Selbstanzeige
- Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag)
- 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).

Auch eine strafaufhebende Selbstanzeige vor Vollendung des Deliktes ist möglich (siehe dazu sogleich Punkt 7.2). Somit stehen während des Versuchsstadiums grundsätzlich zwei Wege zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit zur Verfügung.

Aufgrund der strengeren Voraussetzungen der Selbstanzeige wird idR der Rücktritt vom Versuch der einfachere Weg in die Straffreiheit sein. Maßgeblicher Nachteil des Rücktritts vom Versuch ist allerdings, dass die strafaufhebende Wirkung nur demjenigen zu Teil wird, der selbst die Tatausführung aufgibt oder den Taterfolg abwendet. Im Falle mehrerer potenzieller Täter ist somit gegebenenfalls eine Selbstanzeige mit entsprechender Täternennung vorzuziehen.

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.

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"

Die Möglichkeit zur Erlangung der Straffreiheit mittels Erstattung einer Selbstanzeige ist in § 29 FinStrG geregelt. Sinn und Zweck der Bestimmung ist es, dem Steuerpflichten die Rückkehr in die Steuerehrlichkeit auch nach bereits erfolgter Deliktsvollendung zu ermöglichen. Gleichzeitig werden auch fiskalpolitische Interessen durch das Rechtsinstitut der Selbstanzeige erfüllt, da dem Fiskus dadurch bisher unbekanntes Steueraufkommen offenbart wird.

Die Erstattung einer Selbstanzeige ist grundsätzlich bei allen Finanzvergehen möglich. Auch bei den meisten Finanzordnungswidrigkeiten ist die Strafaufhebung mittels Selbstanzeige möglich.

Die Bezeichnung als Selbstanzeige ist nicht notwendig, da der Inhalt entscheidend ist.

§ 29 FinStrG nennt folgende Voraussetzungen für eine wirksame Selbstanzeige:

7. Strafaufhebungsgründe

1. Darlegung der Verfehlung

Der Täter hat seine Verfehlung dem Finanzamt gegenüber präzise darzulegen, sodass dieses den Fall ohne weitgehende Nachforschungen abgabenrechtlich würdigen kann. Eine vollständige Darlegung der Verfehlung ist erforderlich, um vollständige Straffreiheit zu erlangen. Wird nur ein Teil der Verfehlung dargelegt, so entfaltet die Selbstanzeige nur eingeschränkte Wirksamkeit. Dies ist insb im Zusammenhang mit der unten erläuterten Wiederholungssperre von Relevanz.

2. Richtiger Adressat

Eine Selbstanzeige ist im Regelfall an das Finanzamt Österreich zu richten (vor der Reform der Finanzorganisation konnte eine Selbstanzeige bei jedem Finanzamt – unabhängig von der sachlichen und örtlichen Zuständigkeit – eingebracht werden). Im Falle der Zuständigkeit eines Zollamtes Österreich ist die Selbstanzeige an dieses zu richten. Auch die Gemeinde selbst kann Adressat einer Selbstanzeige sein, wenn bspw Kommunalsteuern hinterzogen werden.

3. Offenlegung der bedeutsamen Umstände der Verkürzung

Im Rahmen der Selbstanzeige sind gegenüber der Behörde insb die Bemessungsgrundlagen der verkürzten Beträge offenzulegen. Darauf basierend kann die Behörde im Falle von Veranlagungsabgaben die Festsetzung vornehmen und im Falle einer Selbstbemessungsabgabe die Richtigkeit der Selbstbemessung überprüfen. Es ist darauf zu achten, dass eine Offenlegung der sich ergebenden Steuernachzahlungen ohne Bekanntgabe der Bemessungsgrundlagen idR nicht als ausreichend erachtet wird.

In manchen Fällen lassen sich die Bemessungsgrundlagen nicht eindeutig ermitteln bzw. mangels vorhandener Unterlagen auch nicht rekonstruieren. Diesfalls kann eine Selbstanzeige – notgedrungen und nur ausnahmsweise – auch unter Zugrundelegung einer Schätzung erfolgen. In der Selbstanzeige ist in solchen Fällen darzulegen, dass die Bemessungsgrundlagen geschätzt wurden. Die Gemeinde hat sich einer geeigneten Schätzungsmethode zu bedienen und diese auch plausibel zu erläutern. Zentral ist darüber hinaus auch die Darlegung, dass notwendige Unterlagen nicht vorhanden sind und auch nicht beschaffbar sind.

4. Entrichtung als Schadensgutmachung

Eine Selbstanzeige entfaltet nur dann ihre Wirksamkeit, wenn eine rechtzeitige Entrichtung der verkürzten Abgaben erfolgt. Dabei ist zwischen Veranlagungsabgaben (zB KöSt) und Selbstbemessungsabgaben (zB USt-VZ, L, DB, DZ) zu unterscheiden. Während bei ersteren die Nachforderung binnen eines Monats ab Bescheiderlassung aufgrund der Selbstanzeige zu entrichten ist, beginnt bei Selbstbemessungsabgaben die Monatsfrist mit Eingabe der Selbstanzeige bei der Behörde zu laufen. Die Frist kann durch eine Stundung iSd § 212 BAO auf höchstens zwei Jahre verlängert werden.

7.2 Strafbefreiende Selbstanzeige im Sinne der "tätigen Reue"

5. Einschränkungen der Selbstanzeige

a. Verfolgungshandlungen

Eine Selbstanzeige wirkt nicht strafbefreiend, wenn bereits nach außen erkennbare Verfolgungshandlungen iSd § 14 Abs 3 FinStrG gesetzt wurden. Dabei ist es unerheblich, ob dem Anzeiger die Verfolgungshandlungen auch persönlich bekannt sind.

b. Tatentdeckung

Ist die Tat zum Zeitpunkt der Selbstanzeige hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und ist dies dem Anzeiger bekannt, so tritt keine Straffreiheit ein.

Die subjektive Tatseite ist für die Tatentdeckung irrelevant. Die objektiven Tatbestandsmerkmale müssen jedoch aus Sicht der Behörde mit einer hinreichenden Wahrscheinlichkeit erfüllt sein, sodass von einer Tatentdeckung gesprochen werden kann; ein Verdacht ist nicht ausreichend.

c. finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen

Eine Selbstanzeige muss spätestens bis zum Beginn der Prüfungshandlungen erstattet werden. Erst während der Prüfung erstattete Selbstanzeigen führen – mit Ausnahme des Vorliegens eine Fahrlässigkeitsdelikts – nicht zur Straffreiheit.

Hat die Außenprüfung oder Nachschau begonnen, so tritt die Sperrwirkung für jene Abgaben und Zeiträume ein, die im Prüfungsauftrag angeführt sind. Nach dem Ende der Amtshandlungen lebt das Recht zur Erstattung einer wirksamen Selbstanzeige wieder auf.

d. Wiederholungssperre

Straffreiheit tritt nicht ein, sofern hinsichtlich desselben Abgabenanspruchs schon einmal eine Selbstanzeige erstattet wurde.

Diese Einschränkung gilt nicht für Vorauszahlungen (bspw USt-VZ), weshalb für solche mehrmalige Selbstanzeigen unbedenklich sind.

Beispiel:

Im Jahr 2016 wurde eine Selbstanzeige betreffend die (Jahres-)Umsatzsteuer 2013 erstattet. Um die Gemeindekassa zu schonen, wurde nur der offensichtlichste Teil der verkürzten Umsatzsteuer 2013 angezeigt.

Im Jahr 2019 fasst die Gemeinde die Entscheidung, sämtliche Steuersünden des Jahres 2013 offenzulegen. Hinsichtlich der Körperschaftsteuer – die ebenfalls verkürzt wurde – besteht die Möglichkeit zur strafbefreienden Selbstanzeige im Jahr 2019. Jene Umsatzsteuerverkürzungen, die im Rahmen der Selbstanzeige 2016 noch nicht angezeigt wurden, können nicht mehr mit strafbefreiender Wirkung angezeigt werden.

7. Strafaufhebungsgründe

Im Falle der Erstattung einer Selbstanzeige ist somit darauf zu achten, dass diese vollständig ist.

6. Täternennung

Besonders wichtig ist, dass sämtliche in Frage kommenden verantwortlichen Personen (Täter im Sinne von unmittelbarer Täter, Bestimmungstäter, Beitragstäter) in der Selbstanzeige angeführt werden, da sie nur für diese strafbefreiend wirkt. Sollten die Voraussetzung für eine Bestrafung nach dem VbVG vorliegen (Gemeinde tritt nicht hoheitlich auf), ist auch die Gemeinde selbst in der Selbstanzeige zu nennen

7. Abgabenerhöhung

Mit der FinStrG-Novelle 2014 wurde eine Abgabenerhöhung für Selbstanzeigen insb anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen eingeführt.

Wird eine Selbstanzeige nach der Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe einer Außenprüfung erstattet, tritt Straffreiheit nur ein, sofern neben der Entrichtung der gegenständlichen Abgabe auch eine Abgabenerhöhung entrichtet wird. Der in Abhängigkeit des Verkürzungsbetrags gestaffelte Betrag der Abgabenerhöhung ist in der untenstehenden Tabelle ersichtlich:

Von mehr als	Bis	Abgabenerhöhung in %
EUR 0,-	EUR 33.000,-	5 %
EUR 33.000,-	EUR 100.000,-	15 %
EUR 100.000,-	EUR 250.000,-	20 %
EUR 250.000,-		30 %

Übersicht 4: Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 FinStrG

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**.

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

7.3 Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag)

Mit der FinStrG-Novelle 2010 wurde ein neuer Strafaufhebungsgrund in § 30 a FinStrG geschaffen. Diese Bestimmung soll bezwecken, dass im Falle geringfügiger Finanzvergehen ein Finanzstrafverfahren von vorherein unterbleiben kann.

Wird im Rahmen einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellt, dass eine Abgabe nicht ordnungsgemäß entrichtet wurde, so kann von der Abgabenbehörde bereits im Abgabenverfahren ein Verkürzungszuschlag von 10% der Nachzahlung bescheidmäßig festgesetzt werden. Auch auf Antrag des Steuerpflichtigen – hier der Gemeinde – kann die Festsetzung eines Verkürzungszuschlags beantragt werden, um einem nachfolgenden Finanzstrafverfahren zu entgehen.

§ 30 a sieht folgende Voraussetzungen für die Verhängung des Verkürzungszuschlags vor:

- ► Es muss bereits im Abgabenverfahren ein Verdacht vorliegen, dass ein Finanzvergehen vorliegt.
- ▶ Das Finanzvergehen muss im Rahmen einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme entdeckt werden. Dazu zählt zB die Außenprüfung oder die Nachschau.
- ▶ Der Nachforderungsbetrag darf einen jährlichen Betrag von EUR 10.000,- und insgesamt die Summe von EUR 33.000,- nicht überschreiten.
- ▶ Der Steuerpflichtige (hier die Gemeinde) muss den Verkürzungszuschlag akzeptieren und einen diesbezüglichen Rechtsmittelverzicht abgeben.
- ► Es darf noch kein Finanzstrafverfahren anhängig sein.
- ► Entrichtung des Verkürzungszuschlags innerhalb eines Monats ab Bescheiderlassung.

Sofern sämtliche oben angegebenen Erfordernisse erfüllt sind, schließt der Verkürzungszuschlag iSd § 30 a FinStrG die Eröffnung eines Finanzstrafverfahrens aus. Aufgrund des Verbots der Doppelbestrafung ("ne bis in idem") ist eine Bestrafung aufgrund der im Rahmen einer abgabenrechtlichen Überprüfungshandlung aufgedeckten Verkürzung nicht möglich.

7.4 Verjährung der Strafverfolgung

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

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

7. Strafaufhebungsgründe

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. Insbesondere für Umsatzsteuer-Vorauszahlungsdelikte sowie Lohnsteuer- und DB/DZ-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 Revision beim VwGH oder eine Beschwerde beim 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 zur Untermauerung des Rechtsfriedens eine "absolute Verjährung" einwendbar. Demnach ist im finanzbehördlichen Finanzstrafverfahren nach zehn Jahren jedenfalls die Verjährung der Strafbarkeit eingetreten.

Anders stellt sich die Situation bei Gerichtszuständigkeit dar, da in diesem Fall keine absolute Verjährungsfrist vorgesehen ist. Solange es zu einer neuerlichen Begehung von Finanzstraftaten innerhalb der relativen Verjährungsfrist kommt, verjährt auch das "älteste" Delikt nicht.

Beispiel:

Ein Langzeit-Bürgermeister wird seit Frühlingsbeginn 2019 damit unter Druck gesetzt, es werde Anzeige bei der Staatsanwaltschaft erstattet werden, da von ihm durch einen bewusst eingebauten Ziffernsturz im Jahre 2006 eine Umsatzsteuergutschrift in Höhe von rd. EUR 50.000,— zugunsten der Gemeinde A vorsätzlich lukriert wurde. Der Umsatzsteuerbescheid ist im Jänner 2008 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 began-

7.4 Verjährung der Strafverfolgung

genes 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.

Variante 1:

Die ungerechtfertigte Umsatzsteuergutschrift im Jahr 2006 beträgt EUR 120.000,–. In weiterer Folge wurden keine Finanzvergehen mehr begangen.

Obwohl im gegenständlichen Fall aufgrund der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages Gerichtszuständigkeit gegeben ist und folglich keine absolute Verjährungsfrist greift, ist die Tat (relativ) verjährt.

Variante 2:

Die ungerechtfertigte Umsatzsteuergutschrift im Jahr 2006 beträgt EUR 120.000,–. In den Jahren 2010, 2014 und 2017 wurden kleinere Umsatzsteuervergehen begangen.

Die in weiterer Folge begangenen Delikte verhindern den Eintritt der relativen Verjährung. Da aufgrund des strafbestimmenden Wertbetrages Gerichtszuständigkeit gegeben ist und somit keine absolute Verjährungsfirst greift, ist das Umsatzsteuerdelikt des Jahres 2006 (ebenso wie die nachfolgenden kleineren Vergehen) noch nicht verjährt.

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 EUR 100.000,– übersteigt. In allen übrigen Fällen wird das Finanzstrafverfahren vor den Finanzbehörden abgewickelt.

Man bedenke, dass eine gerichtliche Verurteilung – abgesehen von möglichen disziplinären Folgen für den Verurteilten – mit einer entsprechenden Eintragung im Strafregister einhergeht. Dies kann zB durch Bekämpfung des "strafbestimmenden" Wertbetrags mit dem Ziel, diesen unter EUR 100.000,– 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/DZ-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 Instanzenzug

8.2.1 Gerichtliches Finanzstrafverfahren

Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren ist das Landesgericht für Strafsachen als Schöffengericht in erster Instanz zuständig. Das Schöffengericht setzt sich aus einem Berufsrichter und zwei Laienrichtern (Schöffen) zusammen.

Gegen das Urteil des Schöffengerichts kann **Berufung** aufgrund der Schuld bzw. der Strafe erhoben werden. Diesfalls ist das **Oberlandesgericht** als zweite Instanz zuständig. Wird jedoch ein Nichtigkeitsgrund geltend gemacht (**Nichtigkeitsbeschwerde**), so ist der **Oberste Gerichtshof** zur Entscheidung über das Rechtsmittel berufen. Wird sowohl wegen Strafe bzw. Schuld als auch wegen eines Nichtigkeitsgrundes ein Rechtsmittel ergriffen, entscheidet der Oberste Gerichtshof.

8.2.2 Finanzbehördliches Finanzstrafverfahren

Im ordentlichen finanzbehördlichen Finanzstrafverfahren entscheidet in erster Instanz entweder ein **Einzelbeamter** oder der **Spruchsenat**. Der Spruchsenat ist idR dann zuständig, wenn der strafbestimmende Wertbetrag **EUR 33.000,**— überschreitet. Zudem kann die Spruchsenatszuständigkeit auch vom Beschuldigten bzw. von einem Nebenbeteiligten beantragt werden. Spruchsenate setzen sich jeweils aus einem Richter (Vorsitzender), einem Behördenbeisitzer (Finanzbeamten) und einem Laienbeisitzer zusammen.

Der Einzelbeamte bzw. der Spruchsenat entscheiden mittels **Straferkenntnis**. Gegen ein Straferkenntnis kann binnen eines Monats ab Zustellung des Erkenntnisses das Rechtsmittel der **Beschwerde** erhoben werden. Über die Beschwerde entscheidet das **Bundesfinanzgericht (BFG).**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes (BFG) kann eine (ordentliche bzw. außerordentliche) **Revision** erhoben werden. Diesfalls entscheidet der **Verwaltungsgerichtshof**.

Sofern sich der Beschuldigte in einem verfassungsmäßigen Recht verletzt fühlt, ist eine Beschwerde an den **Verfassungsgerichtshof** möglich.

8.2.3 Schaubild des nationalen Instanzenzuges

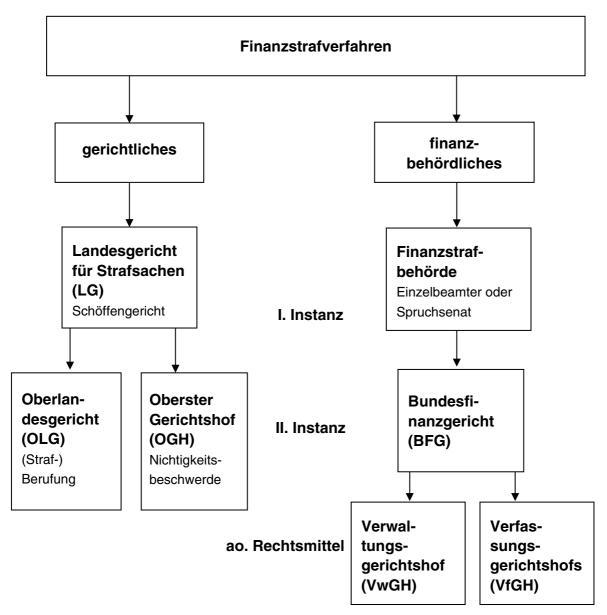


Abbildung 3: Schaubild Instanzenzug

8.3 Vereinfachtes Verfahren

Die Finanzstrafbehörde kann ein Strafverfahren mit einem strafbestimmenden Wertbetrag bis EUR 33.000,— ohne mündliche Verhandlung und ohne Fällung eines Erkenntnisses durch **Strafverfügung** beenden, wenn der Sachverhalt nach Ansicht der Finanzstrafbehörde durch die Angaben des Beschuldigten oder durch das Untersuchungsergebnis ausreichend geklärt ist.

Gegen eine Strafverfügung kann der Beschuldigte binnen eines Monats bei der Finanzstrafbehörde, die die Strafverfügung erlassen hat, **Einspruch** erheben. Durch die Erhebung eines Einspruchs tritt die Strafverfügung außer Kraft. Die Behörde kann sodann ein ordentliches Finanzstrafverfahren in die Wege leiten, in welchem auch die Gefahr der **Verböserung** (Fällung einer höheren Strafe als in der außerkraftgetretenen Strafverfügung) besteht. Es ist deshalb sorgsam abzuwägen, ob gegen eine Strafverfügung tatsächlich Einspruch erhoben werden sollte.

8.4 Absehen von einer Strafe

Gem § 25 FinStrG hat die Finanzstrafbehörde von der Einleitung oder von der weiteren Durchführung eines Finanzstrafverfahrens und von der Verhängung einer Strafe abzusehen, wenn das Verschulden des Täters **geringfügig** ist und die Tat **keine oder nur unbedeutende Folgen** nach sich gezogen hat. Sie hat jedoch dem Täter mit Bescheid eine Verwarnung zu erteilen, wenn dies geboten ist, um ihn von weiteren Finanzvergehen abzuhalten.

Im Falle geringfügiger Verfehlungen ist es folglich ratsam, auf das Absehen von einer Strafe hinzuwirken.

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 gegebenenfalls schon bedingter Vorsatz oder grobe 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	am Fälligkeitstermin
Schuldform:	mindestens Wissentlichkeit nur bedingter Vorsatz	bezogen auf die Verkürzung bezogen auf UVA Pflichtverlet- zung
Strafrahmen:	Geldstrafe bis 200% des strafbestimmenden Wertbetrags (der verkürzten Abgabe) Freiheitsstrafe bis zu 4 Jahren	Die Höchststrafe ist eher theoretisch, zumal die Spruchpraxis darunter liegt

Übersicht 5: Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 2 lit a FinStrG

Beispiel:

Im Zuge einer bei der Gemeinde A im Dezember 2018 durchgeführten Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Monate Jänner bis September 2018 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.

9. Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte

Im Sommer des Jahres 2019 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 Liquiditätssituation 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 richtigen Umsatzsteuer-Voranmeldung (UVA) eine Verkürzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (USt-VZ) bewirkten 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: EUR 20.000,–, Ersatzfreiheitsstrafe vier Monate Geldstrafe für den Buchhalter: EUR 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.

	Tatbestandsmerkmale des § 49	Abs 1 lit a FinStrG
Tathandlung:	USt-VZ-Verkürzung bewirkt	es sei denn, dass der geschuldete USt-Betrag bis zum 5. Tag nach Fälligkeit gemeldet wird

Tatbestandsmerkmale des § 49 Abs 1 lit a FinStrG		
Ursache:	zu niedrige USt-VZ geleistet; keine USt-VZ geleistet	trotz Zahllast
Tatmodalität:	_	_
Taterfolg:	keine Entrichtung; zu niedrige Entrichtung	bis zum 5. Tag nach Fälligkeit
Schuldform:	mindestens Wissentlichkeit irrelevant	bezogen auf die Verkürzung bezogen auf UVA Pflichtverletzung
Strafrahmen:	Geldstrafe bis 50 % des strafbestimmenden Wertbetrags (der verkürzten Abgabe)	keine Freiheitsstrafe

Übersicht 6: 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 2018 "bewusst" liegen geblieben. In der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2018 – welche dann rasch Anfang Februar 2019 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 2018 an das Finanzamt überwiesen.

Im späteren Finanzstrafverfahren wurde der Bürgermeister, der die eingereichte Umsatzsteuererklärung 2018 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 2018 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 EUR 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 "Nicht-Meldung" der geschuldeten Abgaben an das Finanzamt ein Verschulden trifft, ist irrelevant.

9. Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte

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 "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.

Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 1 FinStrG		
Tathandlung:	USt-Verkürzung bewirkt	
Ursache:	keine USt-Jahreserklärung abgegeben; falsche USt-Jahreserklärung abgegeben	trotz Zahllast
Tatmodalität:	Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht	= Pflichtverletzung

9.2 Umsatzsteuer-Jahreserklärungs-Delikte

Taterfolg:	am Tag der Zustellung des USt-Bescheids; mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist	falls USt-Erklärung abgegeben; falls keine USt-Erklärung abgegeben
	Tatbestandsmerkmale des § 33 A	bs 1 FinStrG
Schuldform:	mindestens bedingter Vorsatz und bedingter Vorsatz	bezogen auf die Verkürzung bezogen auf UVA Pflichtverlet- zung
Strafrahmen:	Geldstrafe bis 200% des strafbestimmenden Wertbetrags (der verkürzten Abgabe) Freiheitsstrafe bis zu 4 Jahren	Die Höchststrafe ist eher theoretisch, zumal die Spruchpraxis darunter liegt

Übersicht 7: Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 1 FinStrG

Beispiel:

Im Zuge einer Umsatzsteuer-Sonderprüfung für die Monate Jänner bis November 2017 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 berichtigten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide wurden die verkürzten Beträge nachbezahlt.

In der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2017 wurden die bereits im Zuge der Umsatzsteuer-Sonderprüfung verworfenen Vorsteuern abermals in Abzug gebracht. In logischer Folge "sprang" in Höhe der auf Basis der berichtigten Umsatzsteuer-Vorauszahlungsbescheide nachbezahlten Umsatzsteuern eine Gutschrift in der Jahressteuererklärung 2017 heraus. Die unter diesen Umständen falsche Erklärung wurde von der Finanzbehörde dem Umsatzsteuerbescheid 2017 zugrunde gelegt.

Nach der abgabenbehördlichen Prüfung im Herbst 2018 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-, Offenle-

9. Das permanente Risikofeld der Umsatzsteuer-Delikte

gungs- 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 2017 eine nicht unbeträchtliche Gutschrift heraussprang, ist zumindest bedingter Vorsatz vorzuwerfen und der Beschuldigte iSd § 33 Abs 1 FinStrG mit einer Geldstrafe von EUR 50.000,— zu bestrafen.

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 2017 handelt. Da es sich um die gleiche Abgabenart (= Umsatzsteuer) und den gleichen Zeitraum (= Kalenderjahr = Veranlagungsjahr 2017) handelt, gilt die Vortat von der Haupttat, in deren Schaden die Folgen der Vortat zur Gänze aufgehen, als konsumiert.

9.2.2 Grob fahrlässige Verkürzung der Jahresumsatzsteuer (§ 34 Abs 1 FinStrG)

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

	Tatbestandsmerkmale des § 34 Abs 1	FinStrG
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 keine USt-Erklärung abgegeben

9.2 Umsatzsteuer-Jahreserklärungs-Delikte

Schuldform:	mindestens grobe Fahrlässigkeit	bezogen auf die Verkürzung
	und grobe Fahrlässigkeit	bezogen auf UVA Pflichtverletzung
Strafrahmen:	Geldstrafe bis 100% des strafbestimmenden Wertbetrags (der verkürzten Abgabe)	keine Freiheitsstrafe

Übersicht 8: Tatbestandsmerkmale des § 34 Abs 1 FinStrG

Abbildungsverzeichnis

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung 1:	Vorsatzpyramide	16
Abbildung 2:	Fahrlässigkeitspyramide	19
Abbildung 3:	Schaubild Instanzenzug	50

ÜBERSICHTENVERZEICHNIS

Übersicht 1:	Fragestellungen zum Auswahl- und Überwachungsverschulden	22
Übersicht 2:	Strafrahmen für Geldstrafen	38
Übersicht 3:	Strafrahmen für Freiheitsstrafen	39
Übersicht 4:	Abgabenerhöhung nach § 29 Abs 6 FinStrG	44
Übersicht 5:	Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 2 lit a FinStrG	53
Übersicht 6:	Tatbestandsmerkmale des § 49 Abs 1 lit a FinStrG	55
Übersicht 7:	Tatbestandsmerkmale des § 33 Abs 1 FinStrG	57
Übersicht 8:	Tatbestandsmerkmale des § 34 Abs 1 FinStrG	59

Literaturverzeichnis

LITERATURVERZEICHNIS

Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017)

Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG Band 14 (2013)

SCHRIFTENREIHE RFG RECHT & FINANZEN FÜR GEMEINDEN

2003

Band 3/2003

Flotzinger/Leiss

Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren IV

32 Seiten. EUR 9,80 ISBN 978-3-214-14475-3

Band 4/2003

Becker/Jäger/Kirowitz/Suárez/Trenker

Lenkungseffekte von Abgaben auf Handymasten

54 Seiten. EUR 15,20 ISBN 978-3-214-14476-0

Band 5/2003

Hink/Mödlhammer/Platzer (Hrsg)

Auswirkungen des Regierungsprogramms auf

die Gemeinden

126 Seiten. EUR 28,-

ISBN 978-3-214-14477-8

2004

Band 1/2004

Achatz/Oberleitner

Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine

76 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14473-9

Band 2/2004

Huber/Noor/Trieb/Reifberger

Die Gemeinden und ihre straßenpolizeilichen

Aufgaben

88 Seiten. EUR 21,-ISBN 978-3-214-14474-6

Band 3/2004

Colcuc-Simek/Mader/Skala/Viehauser/Zimmerl

 $Heraus for derung\ Siedlungswasser wirtschaft$

80 Seiten. EUR 18,80

ISBN 978-3-214-14478-4

Band 4/2004

Kerschner/Wagner/Weiß

Umweltrecht für Gemeinden

172 Seiten. EUR 36,-

ISBN 978-3-214-14479-0

Band 5/2004

Schmied

Facility Management

64 Seiten. EUR 14,80

ISBN 978-3-214-14482-1

Band 6/2004

Österr. Gemeindebund

Katastrophenschutz - Katastrophenbewältigung

94 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-14481-4

2005

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

Band 2/2005

Heiss/Dietmar Pilz

Kosten- und Leistungsrechnung der

Siedlungswasserwirtschaft

78 Seiten. EUR 19,80

ISBN 978-3-214-14484-5

Band 3-4/2005

Mitterbacher/Schrittwieser

Kommunales Abgabenstrafrecht

196 Seiten. EUR 38,-

ISBN 978-3-214-14487-6

Band 5/2005

Achatz/Hacker-Ostermann/Heiss/Pilz

Betriebsprüfung in der Gemeinde

95 Seiten. EUR 24,-

ISBN 978-3-214-14486-9

2006

Band 1-2/2006

Sachs/Hahnl

Das neue Bundesvergaberecht 2006 -

Leitfaden für Länder und Gemeinden

162 Seiten. EUR 36,-

ISBN 978-3-214-14485-2

Reihenübersicht

Band 3/2006

Kommunalnet E-Government Solutions GmbH

Handbuch Kommunalnet

84 Seiten, EUR 19.80

ISBN 978-3-214-14488-3

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

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

Band 5/2006

Mazal (Hrsg)

Zur sozialen Stellung von Gemeindemandataren

126 Seiten. EUR 28,80

ISBN 978-3-214-14491-3

2007

Band 1/2007

Aicher-Hadler

Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des

Bürgermeisters

52 Seiten. EUR 14,-

ISBN 978-3-214-14480-7

Band 2/2007

Bacher/Grieb/Hartel/Heiss/Stabentheiner

Die Gemeinde als Vermieterin

116 Seiten. EUR 24,80

ISBN 978-3-214-14494-4

Band 3/2007

Hofinger/Hinteregger

Genossenschaften - eine Perspektive für

Kommunen

38 Seiten. EUR 9,90

ISBN 978-3-214-14495-1

Band 4/2007

Handler/Mazal/Weber

Kommunale Sommergespräche 2007

76 Seiten. EUR 18,80

ISBN 978-3-214-14497-5

Band 5/2007

Reinhard Haider

Umsetzung von E-Government

72 Seiten. EUR 18,80

ISBN 978-3-214-18821-4

2008

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

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

Band 4/2008

Mugler/Loidl/Fink/Lang/Teodorowicz

Gemeindeentwicklung in Zentraleuropa

48 Seiten. EUR 12,50

ISBN 978-3-214-00542-9

2009

Band 1/2009

Lukas Held

Haushaltsführung und Verantwortlichkeit

der Gemeindeorgane

124 Seiten. EUR 28,-

ISBN 978-3-214-14500-2

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

Band 3/2009

Günther Löwenstein

Die finanzstrafrechtliche Verantwortung der

Gemeinde

48 Seiten. EUR 9,90

ISBN 978-3-214-14502-6

Band 4/2009

Alfred Riedl

Richtlinien für Finanzgeschäfte der Gemeinden

24 Seiten. EUR 4,90

ISBN 978-3-214-14503-3

Band 5/2009

Gabriele Aicher-Hadler

Verantwortlichkeit bei Amtsmissbrauch und

Korruption. 2. Auflage 52 Seiten. EUR 14,60 ISBN 978-3-214-14504-0

Band 6/2009

A. Enzinger/M. Papst

Mittelfristige Finanzplanung in Gemeinden

104 Seiten. EUR 26,-ISBN 978-3-214-14505-7

2010

Band 1/2010

Bacher/Heiss/Klausbruckner/G. Stabentheiner/

Schweyer

Energieausweis für Gemeinden

88 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-14506-4

Band 2/2010

Weber/Kahl/Trixner

Verpflichtendes Vorschul- oder Kindergartenjahr

80 Seiten. EUR 16,80 ISBN 978-3-214-14507-1

Band 3/2010

Postgeschäftsstellenbeirat (Hrsg)

Von der Postliberalisierung zur

Postgeschäftsstelle

64 Seiten. EUR 14,80

ISBN 978-3-214-14508-8

Band 4/2010

Hink/Rupp/Parycek

E-Government in Gemeinden

56 Seiten. EUR 12,80

ISBN 978-3-214-14509-5

Band 5/2010

Hofbauer//Kamhuber/Krammer/Mühlberger/

Ninaus/Pilz/Rathgeber/Ritz/Veigl

Leitfaden zum Kommunalsteuerrecht

124 Seiten. EUR 28,60 ISBN 978-3-214-14510-1

2011

Band 1/2011

Zechner

Strategische Kommunikationspolitik als

Erfolgsfaktor für Gemeinden

44 Seiten. EUR 9,80

ISBN 978-3-214-14511-8

Band 2/2011

Matschek

Interkommunale Zusammenarbeit (IKZ)

120 Seiten. EUR 28,-

ISBN 978-3-214-14512-5

Band 3/2011

Steindl/Wiese

Optimales Krisenmanagement für Gemeinden

120 Seiten. EUR 28,-

ISBN 978-3-214-14513-2

Band 4/2011

Klug

Einführung in das kommunale Haushalts- und

Rechnungswesen

36 Seiten. EUR 7,90

ISBN 978-3-214-14514-9

Band 5/2011

Breuss/Pilz/Pletz/Pölzl/Strohrigl/Teuschler

Haushaltskonsolidierung in wirtschaftlich

schwierigen Zeiten

88 Seiten. EUR 20,-

ISBN 978-3-214-14515-6

2012

Band 1-2/2012

Sachs/Hahnl-Trettnak

Das neue Bundesvergaberecht 2006,

3. Auflage

158 Seiten. EUR 38,-

ISBN 978-3-214-14516-3

Band 3/2012

Jauk/Kronberger

Gender Budgeting

67 Seiten. EUR 16,80

ISBN 978-3-214-14517-0

2013

Band 1/2013

Aicher-Hadler

Verantwortlichkeit bei Amtsmissbrauch

und Korruption, 3. Auflage

64 Seiten. EUR 14,80

ISBN 978-3-214-14518-7

Band 2/2013

Achatz/Oberleitner

Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine,

2. Auflage

64 Seiten. EUR 14,80

ISBN 978-3-214-14472-2

Reihenübersicht

Band 3/2013

Eckschlager

Rechte und Pflichten der Gemeindevertreter

74 Seiten. EUR 16,80

ISBN 978-3-214-14519-4

Band 4/2013

Mathis

Standort-, Gemeinde- und Regionalentwicklung

70 Seiten. EUR 16,80

ISBN 978-3-214-14520-0

Band 5-6/2013

Kerschner/Wagner/Weiß

Umweltrecht für Gemeinden, 2. Auflage

124 Seiten. EUR 28,80 ISBN 978-3-214-14521-7

2014

Band 1-2/2014

Sachs/Trettnak-Hahnl

Das neue Bundesvergaberecht, 4. Auflage

120 Seiten. EUR 28,80 ISBN 978-3-214-02557-1

Band 3/2014

Steinkellner/Zheden

Prozessanalyse zur Einführung des

Elektronischen Akts in der Gemeindeverwaltung

80 Seiten. EUR 18,80 ISBN 978-3-214-02558-8

Band 4-5/2014

Parycek/Kustor/Reichstädter/Rinnerbauer

E-Government auf kommunaler Ebene

Ein rechtlich-technischer Leitfaden zur

Umsetzung von E-Government

128 Seiten. EUR 30,80 ISBN 978-3-214-02559-5

2015

Band 1/2015

Flotzinger/Leiss

Gemeindeabgaben im Insolvenzverfahren,

2. Auflage

32 Seiten. EUR 7,80

ISBN 978-3-214-03823-6

Band 2/2015

Nestler/Freudhofmeier/Geiger/Prucher

Besteuerung von Gemeindemandataren

98 Seiten. EUR 22,80

ISBN 978-3-214-03824-3

Band 3/2015

Promberger/Mayr/Ohnewas

Analyse der Gemeindefinanzen vor dem

Hintergrund eines aufgabenorientierten

Finanzausgleichs

88 Seiten. EUR 20,80

ISBN 978-3-214-03825-0

Band 4/2015

KWG (Hrsg),

Bork/Egg/Giese/Hütter/Poier

Direkte Demokratie und Partizipation in den

österreichischen Gemeinden

90 Seiten. EUR 20,80

ISBN 978-3-214-03826-7

Band 5/2015

Hödl/Rohrer/Zechner

Open Data und Open Innovation in Gemeinden

62 Seiten. EUR 14,80

ISBN 978-3-214-03827-4

2016

Band 1/2016

Bacher/Hartel/Schedlmayer/G. Stabentheiner

 $Immobilien\ sinnvoll\ nutzen-statt\ nur\ besitzen$

104 Seiten. EUR 22,80

ISBN 978-3-214-03828-1

Band 2 - 3/2016

Sachs/Trettnak-Hahnl

Das neue Bundesvergaberecht, 5. Auflage

112 Seiten. EUR 22,80

ISBN 978-3-214-03829-8

Band 4/2016

Promberger/Mayr/Ohnewas

Aufgabenorientierter Finanzausgleich

94 Seiten. EUR 22,80

ISBN 978-3-214-01164-2

Band 5/2016

Berl/Forster

Abfallwirtschaftsrecht

108 Seiten. EUR 22,-

ISBN 978-3-214-03654-6

2017

Band 1/2017

Meszarits

Finanz-Kennzahlen für Gemeindehaushalte nach

VRV 2015

58 Seiten. EUR 14,80

ISBN 978-3-214-08643-5

Reihenübersicht

Band 2/2017

Pallitsch

Die Rechtsstellung des Nachbarn in Bauverfahren 54 Seiten. EUR 14,20

ISBN 978-3-214-08644-2

Band 3/2017

Hutter

Haftung der Gemeinde bei Hochwasser

98 Seiten. EUR 22,80 ISBN 978-3-214-08645-9

Band 4/2017

Graf/Križanac

"Datenschutz neu" für Gemeinden

60 Seiten. EUR 15,80

ISBN 978-3-214-08646-6

Band 5/2017

Webinger

Im Zeitalter der Migrationmc²

82 Seiten. EUR 20,80

ISBN 978-3-214-03143-5

2018

Band 1/2018

Paulitsch/Koukol

Anti-Korruptionsrecht und Compliance-

Maßnahmen für GemeindevertreterInnen

80 Seiten. EUR 20,-

ISBN 978-3-214-02570-0

Band 2-3/2018

Sachs/Trettnak-Hahnl

Das neue Bundesvergaberecht, 6. Auflage

146 Seiten. EUR 34,-

ISBN 978-3-214-03830-4

Band 4/2018

Bogensberger ua

Kommunale Haushaltsrechtsreform und

VRV 2015

112 Seiten. EUR 28,-

ISBN 978-3-214-02571-7

Band 5/2018

Volksanwaltschaft (Hrsg)

Die Volksanwaltschaft und die Gemeinden

76 Seiten. EUR 18,80

ISBN 978-3-214-02572-4

2019

Band 1-2/2019

Hörmann

Leitfaden für die Eröffnungsbilanz nach

der VRV 2015

204 Seiten. EUR 48,-

ISBN 978-3-214-02573-1

Band 3/2019

Auer ua

Erstmalige Erstellung des Voranschlags

nach der VRV 2015

108 Seiten. EUR 26,-

ISBN 978-3-214-02574-8

2020

Band 1/2020

Löwenstein

Die finanzstrafrechtliche Verantwortung der

Gemeinde, 2. Auflage

68 Seiten, EUR 16.80

ISBN 978-3-214-06796-0

Impressum

IMPRESSUM

gem. § 24 MedienG

Offenlegung gem. § 25 MedienG und Angaben zu § 5 ECG abrufbar unter https://www.manz.at/impressum

Schriftenreihe des Österreichischen Gemeindebundes

Medieninhaber (Verleger):

MANZ'sche Verlags- und Úniversitätsbuchhandlung GmbH, Internet: www.manz.at

Anschrift: Kohlmarkt 16, A-1010 Wien

Verlagsadresse: Johannesgasse 23, A-1015 Wien, E-Mail: verlag@manz.at

Herausgeber: Dr. Walter Leiss, Österreichischer Gemeindebund

Redaktion: Univ.-Prof. Dr. Markus Achatz; Bgm. Mag. Alfred Riedl, Mag. Dr. Peter Pilz **Verlagsredaktion:** MMag. Franziska Koberwein, Johannesgasse 23, A-1015 Wien,

E-Mail: franziska.koberwein@manz.at

Bildnachweis: Dr. Walter Leiss © Ö. Gemeindebund; Bgm. Mag. Alfred Riedl © Matern