



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF – VI/3
z.H. Herrn Dr. Franz Reger
Hintere Zollamtsstraße 2b
1030 Wien

Unser Zeichen 2269/10/KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/PM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 28. Juni 2010

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Finanzstrafgesetz geändert wird (Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 – FinStrG-Novelle 2010)

(GZ. BMF-010105/0179-VI/3/2010)

Sehr geehrter Herr Dr. Reger,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Finanzstrafgesetz geändert wird (Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 – FinStrG-Novelle 2010).

Stellungnahme

2. Nach § 1 Abs. 2 wird folgender Abs. 3 eingefügt:

„(3) Vorsätzliche Finanzvergehen, die mit mehr als dreijähriger Freiheitsstrafe bedroht sind, sind Verbrechen im Sinne des § 17 Abs. 1 StGB.“

Durch diese Bestimmung werden nunmehr der Abgabebetrag (§ 39) und die gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung mit einer Verkürzung von mehr als EUR 500.000 (vgl § 38 Abs 1 vorletzter Satz) als Verbrechen kategorisiert und damit als Vortat der Geldwäscherei geregelt.

Das widerspricht offensichtlich den erläuternden Bemerkungen, in denen angeführt ist, dass nur der Abgabebetrag Verbrechen und damit Vortat der Geldwäscherei sein soll („somit soll der im vorliegenden Entwurf vorgeschlagene neue Tatbestand des – nur gerichtlich strafbaren – Abgabebetrages ein Verbrechen iSd StGB sein“). Eine gesetzliche Klarstellung, wonach nur der

Abgabebetrag Vortat ist, erscheint geboten. Es wird daher angeregt klarzustellen, dass nur Taten iSd § 39 den Verbrechensbegriff iSd § 17 Abs 1 StGB erfüllen.

Die Aufnahme in den Vortatenkatalog hat weitreichende Konsequenzen: Nicht nur, dass die wissentliche Entgegennahme von Mitteln, die aus derartigen Finanzvergehen herrühren, als Geldwäscherei strafbar ist, es werden auch Geldwäschereimeldpflichten von Banken, Parteienvertretern, etc. damit ausgelöst. Weiters folgen daraus erhebliche strafprozessuale Konsequenzen, weil zur Verbrechensbekämpfung wesentliche weitere Strafverfolgungsbefugnisse bestehen, die weitreichend in die grundrechtliche Sphäre eingreifen so zB § 132 StPO [Durchführung eines Scheingeschäfts], § 136 StPO [akustische Überwachung von Personen] und § 141 StPO [automatisationsunterstützter Datenabgleich] und weiters würde bei Tatbegehung durch mehrere Tatbeteiligte § 278 StGB [kriminelle Vereinigung] anwendbar! Eine Einbeziehung in den Vortatenkatalog sollte daher mit großer Zurückhaltung ins Auge gefasst werden und nur in einem Ausmaß, in dem es zur Strafverfolgung unvermeidlich erforderlich ist (zur gebotenen Einschränkung des Tatbestandes des § 39 vgl unten zu Z 18).

Der Tatbestand des § 39 hat einen sehr weitreichenden und diffusen Anwendungsbereich und würde va bei Geheimnisträgern wie Banken und Parteienvertretern zu einer in der Praxis kaum handhabbaren Geldwäschereimeldpflicht führen. Dies vor dem Hintergrund, dass der Begutachtungsentwurf des Betrugsbekämpfungsgesetzes einen Entfall des § 41 Abs 6 BWG vorsieht und damit die Möglichkeit eröffnet, Geldwäschereimeldungen uneingeschränkt finanzstrafrechtlich auszuwerten bzw Finanzvergehen anzuzeigen. Eine Situation, die insbesondere für Parteienvertreter (Wirtschaftstreuhänder und Rechtsanwälte) unerträglich erscheint.

7. § 21 Abs. 1 und 2 lauten:

„§ 21. (1) Hat jemand durch eine Tat oder durch mehrere selbständige Taten mehrere Finanzvergehen derselben oder verschiedener Art begangen und wird über diese Finanzvergehen gleichzeitig erkannt, so ist auf eine einzige Geldstrafe, Freiheitsstrafe oder Geld- und Freiheitsstrafe zu erkennen. Neben diesen Strafen ist auf Verfall oder Wertersatz zu erkennen, wenn eine solche Strafe auch nur für eines der zusammentreffenden Finanzvergehen angedroht ist.

(2) Die einheitliche Geld- oder Freiheitsstrafe ist jeweils nach der Strafdrohung zu bestimmen, welche die höchste Strafe androht. Es darf jedoch keine geringere Strafe als die höchste der in den zusammentreffenden Strafdrohungen vorgesehenen Mindeststrafen verhängt werden. Hängen die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgeblich, wobei sich die Strafdrohung von zusammentreffenden Finanzvergehen derselben Art nach der Summe der Wertbeträge richtet. Ist in einer der zusammentreffenden Strafdrohungen Geldstrafe, in einer anderen Freiheitsstrafe oder sind auch nur in einer von ihnen Geld- und Freiheitsstrafen nebeneinander angedroht, so ist, wenn beide Strafen zwingend vorgeschrieben sind, auf eine Geldstrafe und auf eine Freiheitsstrafe zu erkennen. Ist eine von ihnen nicht zwingend angedroht, so kann sie verhängt werden.“

Wie in den erläuternden Bemerkungen zu Z 12 nachvollziehbar ausgeführt, soll durch die Einführung von Wertqualifikationsstufen in § 33 Abs 5 sichergestellt werden, dass sich der Vorsatz wie bei der Wertqualifikationsstufe des § 147 Abs 3 StGB auf die Bewirkung einer Verkürzung zumindest in Höhe

des jeweiligen Qualifikationsrahmens zu beziehen hat. Damit wird in sachlicher Weise sichergestellt, dass nunmehr nur solche Hinterziehungen für die Ermittlung der Wertqualifikationsstufe herangezogen werden, die vorsätzlich oder zB im Hinblick auf die Neufassung des § 34 Abs 4 fahrlässig herbeigeführt wurden. Diese Überlegung sollte aber in gleicher Weise auch für die Ableitung der gerichtlichen Zuständigkeitsgrenze gelten: Eine derartige Schwere des Unrechts, die eine Gerichtszuständigkeit rechtfertigt, sollte nur dann angenommen werden, wenn die Schwelle der Gerichtszuständigkeit (mehr als EUR 100.000 Verkürzung) auch vom Vorsatz des Täters umfasst ist. Demnach gebietet sich auch eine Adaption in § 21 Abs 2.

§ 21 Abs 2 dritter Satz wäre daher wie folgt zu fassen: Hängen die zusammentreffenden Strafdrohungen von Wertbeträgen ab, so ist für die einheitliche Geldstrafe die Summe dieser Strafdrohungen maßgeblich, wobei sich die Strafdrohung von zusammentreffenden Finanzvergehen derselben Art, auf die sich der Vorsatz bzw die Fahrlässigkeit erstreckt, nach der Summe der Wertbeträge richtet.

Damit wäre auch eine vergleichbare Regelungstechnik wie in § 29 StGB sichergestellt. Zum damit in Zusammenhang stehenden Adaptionserfordernis in § 53 Abs 1 vgl unten zu Z 27.

9. § 24 Abs. 1 lautet:

„(1) Für Jugendstraftaten (§ 1 Z 3 des Jugendgerichtsgesetzes 1988), die vom Gericht zu ahnden sind, gelten neben den Bestimmungen dieses Hauptstückes die §§ 5 Z 6, 7 und 12 bis 16 des Jugendgerichtsgesetzes 1988 mit der Maßgabe, dass § 204 StPO nicht anzuwenden ist.“

Auf § 8 JGG verweist der Entwurf wieder nicht („Besonderheiten der Anwendung der Diversion bei Jugendstraftaten“ wie Ausschluss der Zahlung eines Geldbetrages, wenn der Jugendliche über keine Mittel verfügt, über die er selbständig verfügen darf, Beschränkung der gemeinnützigen Leistungen auf wöchentlich nicht mehr als 20 Stunden und insgesamt auf nicht mehr als 120 Stunden, Absehen vom Zustimmungserfordernis des Opfers für das Zustandekommen eines Tauschgleichs [§ 204 StPO], der überhaupt ausgeschlossen sein soll, sowie angemessene Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Jugendlichen bei der Schadensgutmachung und dem sonstigen Tatfolgenausgleich).

Damit wird die im Zusammenhang sachlich nicht begründbare Schlechterstellung der Jugendlichen im gerichtlichen Finanzstrafrecht fortgesetzt.

10. § 29 wird wie folgt geändert:

a) Abs. 1 lautet:

„(1) Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung einer zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften sachlich zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.“

b) Abs. 2 lautet:

„(2) War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung

herangezogen werden kann, tatsächlich entrichtet werden, und dadurch die Schuld binnen eines Monats erlischt. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrages an den Anzeiger zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.“

c) Abs. 3 lit. b lautet:

„b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung in objektiver Hinsicht unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder“

d) Abs. 4 erster Satz lautet:

„Ungeachtet der Straffreiheit ist auf Verfall von Monopolgegenständen zu erkennen.“

Die Erläuterungen führen aus, dass es durch die geplante Neufassung des Absatz 1 zu einer Vereinfachung kommen soll. In Wahrheit wird diese Änderung für die Praxis gar keine Auswirkungen haben, da die Selbstanzeige schon bisher bei einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde eingereicht werden konnte, die im Regelfall zugleich eine sachlich zuständige Abgaben- oder Monopolbehörde ist. Eine wünschenswerte und effektive Vereinfachung würde die Möglichkeit mit sich bringen, die Selbstanzeige bei jeder (auch örtlich und sachlich unzuständigen) Abgaben- oder Monopolbehörde oder Finanzstrafbehörde erster Instanz einreichen zu können, da die in der Praxis auftretenden Probleme insbesondere bei der Grunderwerbsteuer, der Einfuhrumsatzsteuer und den Kapitalverkehrsteuern damit entschärft würden. Eine sachliche Begründung für die „Falle“, die Verfehlung bei einer sachlich unzuständigen (Abgaben-, Monopol-, Finanzstraf) Behörde darzulegen, ist nicht zu erkennen.

Die Festlegung einer eindeutigen Bestimmung über die Schadensgutmachung ist jedenfalls begrüßenswert.

Der Entwurf sieht unverändert gegenüber der aktuellen Fassung vor, dass die Beträge, „die vom Anzeiger geschuldet werden ...“, entrichtet werden. Im Gegensatz zur geltenden Fassung sieht der Entwurf vor, dass die Abgaben „tatsächlich entrichtet“ werden müssen und dadurch die „Schuld binnen eines Monats erlischt“.

Bei dieser geplanten Formulierung ist fraglich, ob nun auch für abgabenrechtlich verjährte Abgaben die Schadensgutmachung zu erfolgen hat. Dies deshalb, da die „Schuld“ trotz abgabenrechtlicher Verjährung nach hL als „Naturalobligation“ aufrecht bestehen bleibt, die bei Nichtentrichtung der verjährten Abgaben „nicht erlischt“ (siehe dazu *Plückhahn/Schrottmeyer*, SWK Heft 2/2009, Seite 75 ff). Bisher war es unstrittig, dass eine Schadensgutmachung lediglich für abgabenrechtlich noch nicht verjährte Zeiträume zu erfolgen hatte.

Es scheint, dass eine Abkehr davon auch nicht angestrebt wird, da sich diesbezüglich keine Äußerungen in den erläuternden Bemerkungen finden. Andernfalls bestünde eine nicht zu rechtfertigende Ungleichbehandlung zur Schadensgutmachung bei Veranlagungsabgaben. In diesem

Fall hat nämlich eine „Bekanntgabe“ des geschuldeten Betrages zu erfolgen. Eine bescheidmäßige Festsetzung wäre jedoch bei abgabenrechtlich verjährten Abgaben nicht zulässig. Eine zwingende Ermittlung und Begleichung der Abgaben, welche abgabenrechtlich bereits verjährt wären, jedoch finanzstrafrechtlich noch nicht, würde wohl auch dazu führen, dass zahlreiche geplante Selbstanzeigen nicht erfolgen würden. Ua deshalb, da die Ermittlung der Bemessungsgrundlagen weit in die Vergangenheit zurück nicht mehr möglich wäre. Weiters ist ohnedies eine Ausweitung der abgabenrechtlichen Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben von sieben auf zehn Jahre vorgesehen.

Textvorschlag: § 29 Abs 2 2. Satz: *„Dies gilt nicht für bereits abgabenrechtlich verjährte Zeiträume.“*

11. Nach § 30 wird folgender § 30a samt Überschrift eingefügt:

„Strafaufhebung in besonderen Fällen

§ 30a. (1) Durch Entrichtung einer durch die Abgabenbehörden festzusetzenden Abgabenerhöhung in Höhe von 10 % des im Zuge einer Außenprüfung (§ 147 BAO) oder einer Nachschau (§ 144 BAO) festgestellten verkürzten Abgabebetrages kann die Strafbarkeit eines dadurch begangenen Finanzvergehens aufgehoben werden, wenn die Summe der strafbestimmenden Wertbeträge für den Prüfungszeitraum 10 000 Euro nicht übersteigt und auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen die Abgabenerhöhung und die (allfällige) Geltendmachung der Haftung sowie gegen die Festsetzung der Abgabenerhöhung wirksam verzichtet wurde.

(2) Werden eine Außenprüfung und eine Nachschau gemeinsam durchgeführt, so ist die Summe aller strafbestimmenden Wertbeträge für die Zulässigkeit der Festsetzung einer Abgabenerhöhung nach Abs. 1 maßgeblich.

(3) Die Befreiung von der finanzstrafrechtlichen Verfolgung tritt weiters nur dann ein, wenn die Abgabenerhöhung und die Abgabennachforderung innerhalb eines Monats nach deren Festsetzung tatsächlich zur Gänze entrichtet werden. § 29 Abs. 2 gilt sinngemäß mit der Maßgabe, dass ein Zahlungsaufschub nicht gewährt werden darf.

(4) Tritt wegen Nichteinhaltung der Erfordernisse des Abs. 3 Straffreiheit nicht ein, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Allenfalls bis dahin entrichtete Beträge sind gutzuschreiben.

(5) Unbeschadet des § 108 Abs. 2 ZollR-DG ist die Festsetzung einer Abgabenerhöhung im Zusammenhang mit Zöllen und mit Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind, unzulässig. Die Festsetzung einer Abgabenerhöhung ist weiters ausgeschlossen, wenn bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig ist oder es einer Bestrafung bedarf, um den Täter von der Begehung weiterer Finanzvergehen abzuhalten.

(6) Die Festsetzung der Abgabenerhöhung stellt keine Verfolgungshandlung dar. Die strafrechtliche Verfolgung einer weiteren, hinsichtlich derselben Abgabenart und desselben Erhebungszeitraumes bewirkten Abgabenverkürzung oder einer Nichtentrichtung (Nichtabfuhr) von Selbstbemessungsabgaben wird dadurch nicht gehindert.

(7) Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 BAO.

Es ist sachlich nicht begründbar und wird in den EB auch nicht begründet, diesen Strafaufhebungsgrund auf die Entdeckung der Finanzstraftat bei einer Außenprüfung nach § 147

BAO oder Nachschau nach § 144 BAO zu beschränken; und nicht auch bei zollrechtlichen Prüfungen (Beschau, Abfertigung), unabhängig von der Entdeckung bei einer Prüfung, in jedem Fall zuzulassen.

Die Ausnahme für Eingangsabgaben wurde in den erläuternden Bemerkungen mit dem Hinweis auf § 146 FinStrG und § 108 (Abs 2) ZollR-DG begründet. Hierzu ist darauf zu verweisen, dass die Anwendung des § 146 FinStrG auf einen strafbestimmenden Wertbetrag von EUR 800 beschränkt ist. § 108 Abs 2 ZollR-DG ist überhaupt nur auf den Reiseverkehr anzuwenden und daher auf zollrechtliche Prüfungen nicht anwendbar.

Das Ziel, Finanzstrafverfahren angesichts der Ressourcenknappheit effizienter zu gestalten durch Entlastung der Finanzstrafbehörden im Hinblick auf die „kleinen Fälle“, wird durch die vorgeschlagene Regelung nur halbherzig verfolgt.

Ein Rechtsmittelverzicht als Anwendungsvoraussetzung erscheint nur im Hinblick auf die Festsetzung des Nebenanspruchs (10 %) und nicht für die Abgabefestsetzung sachgerecht. Keinesfalls sollten Abklärungen von Rechtsfragen im Rechtsmittelweg mit strafrechtlichem Druck unterbunden werden.

Die Formulierung „dadurch“ in Abs 1 erscheint entbehrlich, weil das Gesetz insoweit keinen sinnvollen Bezugspunkt erkennen lässt.

Das Erfordernis der Entrichtung sollte analog zur Selbstanzeige geregelt werden.

Die durch den neuen Strafaufhebungsgrund angestrebten Ziele der Verwaltungsvereinfachung könnten dann umfassender sichergestellt werden, wenn der Anwendungsbereich des § 30a entsprechend erweitert würde. Es wird vorgeschlagen, die Wertgrenze auf EUR 20.000 bzw EUR 30.000 zu erhöhen; auch die Einschränkung in Abs 5 (Zölle und Abgaben, die von den Zollämtern zu erheben sind) erscheint entbehrlich und sachlich nicht begründet.

Weiters sollte geregelt werden, dass diese Bestimmung auch rückwirkend anzuwenden ist (Zu Z 56).

12. § 33 wird wie folgt geändert:

a) In Abs. 2 lit. a wird die Wortfolge „des Umsatzsteuergesetzes 1972“ durch die Wortfolge „des Umsatzsteuergesetzes 1994“ ersetzt.

b) Abs. 2 lit. b lautet:

„b) unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von dem § 76 des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie dazu ergangener Verordnungen entsprechenden Lohnkonten eine Verkürzung von Lohnsteuer, Dienstgeberbeiträgen zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen oder Zuschlägen zum Dienstgeberbeitrag“

c) Abs. 5 lautet:

„(5) a) Wer eine Abgabenhinterziehung begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 60 000 Euro zu bestrafen.

b) Wer eine Abgabenhinterziehung mit einem 30 000 Euro übersteigenden Verkürzungsbetrag (einer ungerechtfertigten Abgabengutschrift) begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 200 000 Euro und nach Maßgabe des § 15 mit Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten zu bestrafen.

c) Wer eine Abgabenhinterziehung mit einem 100 000 Euro übersteigenden Verkürzungsbetrag (einer ungerechtfertigten Abgabengutschrift) begeht, ist mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren und mit Geldstrafe bis zu zwei Millionen Euro, ein Verband mit einer Verbandsgeldbuße bis zu fünf Millionen Euro, zu bestrafen.“

Leider ringt sich dieser Entwurf nicht zur völligen Aufgabe der antiquierten und systemimmanent ungerechten Geldsummenstrafe und zur Einführung des seit 1975 bewährten Tagessatzsystems des StGB auch im Finanzstrafrecht durch (so wie in Deutschland längst auch auf dem Gebiet des Finanzstrafrechts), nach dem die Zahl der Tagessätze nach dem Schuld- und Unrechtsgehalt bestimmt und die Höhe des Tagessatzes alleine den wirtschaftlichen Verhältnissen des Bestraften/Verurteilten entsprechend festgesetzt werden.

Die Geldsummenstrafe auch in der im Entwurf vorgeschlagenen Form ist wenig geeignet, die Schwere der Verfehlung zu verdeutlichen und die Verschiedenheit der wirtschaftlichen Verhältnisse des Bestraften/Verurteilten angemessen zu berücksichtigen. Die negative Kritik des Gesetzgebers des StGB an dem mit der Geldsummenstrafe des Vorgängerstrafgesetzes StG (1852) einhergehenden „Taxenwesen“, „das den Vermögenden begünstigt und den Mittellosen benachteiligt, weil das Gewicht des Strafübels für den Betroffenen davon abhängt, ob und wie sehr ihn die wirtschaftliche Einbuße trifft“ (EBRV StGB 1971, 30 BlgNR 13. GP, 93), ist auch und ganz besonders im Finanzstrafrecht angebracht. So wird weiterhin von außen der Eindruck der Ungleichheit der finanzstrafrechtlichen Behandlung im Einzelfall bestehen bleiben.

Mit der Nichteinführung des Tagessatzsystems nimmt sich der Entwurf auch der Chance, endlich eine einfache und transparente Umrechnung der Geld- in die Ersatzfreiheitsstrafe (§ 19 Abs 3 StGB) zu ermöglichen. Das widerspricht den in den EB genannten Zielen dieser Novelle ebenso wie die Beibehaltung der Geldsummenstrafe, und zwar die „Treffsicherheit“ und „Effektivität“ des Finanzstrafrechts zu erhöhen und die „Rechtssicherheit“ zu stärken (siehe Vorblatt, EB, 1).

Der Vorschlag, im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht bei der Abgabenhinterziehung bei einem Verkürzungsbetrag bis einschließlich EUR 30.000 eine Geldstrafe in Höhe von bis zu EUR 60.000 anzudrohen und bei einem Verkürzungsbetrag von über EUR 30.000 Euro, aber nicht mehr als EUR 100.000, eine Geldstrafe von höchstens EUR 200.000 und, so es general- oder spezialpräventive Zwecke erfordern, als Nebenstrafe dazu eine Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten, entspricht im Prinzip dem geltenden Finanzstrafrecht.

Ob die „nicht unbedeutenden praktischen Probleme“ (EB, 3) bei „gleitenden strafbestimmenden Wertbeträgen“ geringer werden, wenn man auf ein Geldsummenstrafsystem mit fixen Strafrahmen umstellt, innerhalb derer im Einzelfall eine konkrete Strafe ausgeworfen werden muss, darf bezweifelt werden: Transparenter, gerechter und leichter anwendbar wäre jedenfalls auch hier das Tagessatzsystem mit zB einer Strafdrohung von 20 Tagessätzen für das Verfahren vor dem Einzelbeamten (nach dem Vorbild des StGB eine Geldstrafe von maximal, je nach wirtschaftlicher Lage des Beschuldigten, EUR 80 bis EUR 100.000) und 50 Tagessätzen für das Verfahren vor dem Spruchsenat (Geldstrafe von maximal, je nach wirtschaftlicher Lage des Beschuldigten, EUR 200 bis EUR 250.000).

Völlig aus dem Rahmen fällt allerdings der Vorschlag, für die gerichtlich strafbare Abgabenhinterziehung mit einem Verkürzungsbetrag von mehr als EUR 100.000 zwingend eine Freiheitsstrafe von bis zu zwei Jahren und eine Geldstrafe bis zu EUR 2 Mio. verhängen zu müssen.

Die zwingend vorgeschriebene Kumulation einer Freiheitsstrafe mit einer Geldstrafe ist dem österreichischen Strafrecht im vergleichbaren Bereich der Vermögensdelikte schlicht fremd. Dort sind – mit Ausnahme des Geld- und Sachwuchers (§§ 154 Abs 4, 155 Abs 3) – Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren oder Geldstrafe bis 360 Tagessätzen alternativ angedroht, was hinsichtlich der Geldstrafandrohung in absoluten Eurobeträgen der im Entwurf vorgeschlagenen Höchstgeldstrafe von EUR 2 Mio. nahekommt (360 mal EUR 5.000 = EUR 1,8 Mio) – eine fixe Obergrenze für die Geldstrafe einzuziehen ist freilich ein Fortschritt gegenüber den heute wegen der Abhängigkeit vom jeweiligen Verkürzungsbetrag nach oben offenen Geldstrafandrohungen.

Einzig beim Geld- und Sachwucher „kann“ (nicht „muss“) neben der Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren (Grundstrafandrohung) eine Geldstrafe bis zu 360 Tagessätzen verhängt werden. Damit setzt das StGB nur eine Tradition des StG (1852) bei diesen zwei Delikten fort. Die Geldstrafe neben der Freiheitsstrafe hatte vor allem den Zweck, bei auf „Geiz und Habsucht“ beruhenden (Vermögens)Delikten die Bereicherung abzuschöpfen.

Für die Abschöpfung der Bereicherung braucht man im Bereich des Finanzstrafrechts seit der Einführung der Pflicht zur Zahlung von Anspruchszinsen für verkürzte Abgaben im Abgaben(verfahrens)recht aber nicht die Geldstrafe neben der Freiheitsstrafe.

Die vorgeschlagene Kumulation der Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren mit der Geldstrafe bis zu EUR 2 Mio. wird als völlig unverhältnismäßig abgelehnt und ist kriminalpolitisch nicht begründbar. Überdies sei darauf hingewiesen, dass die EB „Zu Z 17“ davon ausgehen, dass Taten, durch die die in § 38 Abs 1 lit a genannten Finanzvergehen Abgabenhinterziehung, Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben und vorsätzliche Abgabenhilfe mit einem Verkürzungsbetrag von mehr als EUR 100.000 verwirklicht werden, „in der Regel“ ohnedies unter den neuen Abgabenbetrug fallen werden (zur diesbezüglichen dringend gebotenen Einschränkung des Anwendungsbereiches vgl Z 18).

Völlig überzogen ist auch die vorgeschlagene Verbandsgeldbuße bis zu EUR 5 Mio. Im Falle des schweren Betrugs auch zu Lasten zB des Bundes (Freiheitsstrafe von einem bis zu zehn Jahren) darf eine Verbandsgeldbuße von höchstens EUR 1 Mio. verhängt werden (100 Tagessätze mal höchstens EUR 10.000).

Der Entwurf scheint von der kriminalpolitischen Vorstellung geleitet zu sein, dass Kontrolldelikte wie alle Finanzvergehen und insbesondere die Abgabenhinterziehung auch bei Reduktion der Kontrolldichte mit extrem hohen Strafdrohungen wirksam verhindert werden könnten. Diese Vorstellung ist empirisch längst und zigfach widerlegt, die Vorstellung, dass Kontrolldefizite, wie sie mit der Einsparung von Ressourcen im Bereich von Prüfungen usw einhergehen, mit hohen Strafdrohungen kompensiert werden könnten, daher unzutreffend.

Durch die Neufassung des § 33 Abs 5 sollte ua auch sichergestellt werden, dass nicht jede unrichtige Ermittlung der Abgabenverkürzung zu einer Nichtigkeit des strafgerichtlichen Urteils nach § 281 Abs 1 Z 11 erster Fall StPO führt. Die derzeitige Regelung hat allerdings eine wesentliche Reduktion des Rechtsschutzes im Wege der Nichtigkeitsbeschwerde zur Auswirkung: wird zB in einem Finanzstrafverfahren eine Abgabenhinterziehung von EUR 2 Mio. festgestellt und beträgt die tatsächliche Abgabenhinterziehung lediglich zB EUR 200.000, kann der Verurteilte diesen Mangel lediglich mit Strafberufung und nicht mehr mit Nichtigkeitsbeschwerde nach § 281 Abs 1 Z 11 geltend machen.

Der nunmehrige Geldstrafrahmen bei Hinterziehungen von mehr als EUR 100.000 führt gegenüber dem bestehenden Recht zu einer Verzehnfachung des Geldstrafrahmens (Verkürzung EUR 101.000 bisher Geldstrafrahmen EUR 202.000, nunmehr EUR 2 Mio). Es ist zu befürchten, dass dies uU zu einer massiven Verschärfung der Strafpraxis führen könnte.

Sind Freiheitsstrafen zwingend primär zu verhängen, wäre jedenfalls insoweit auch § 22 Abs 1 FinStrG anzupassen (Strafbemessung bei zu Abgabenhinterziehung real konkurrierenden StGB Delikten [zB § 33 FinStrG und § 156 StGB]).

13. § 34 wird wie folgt geändert:

a) Abs. 3 lautet:

„(3) Ist der Täter ein Notar, Rechtsanwalt oder Wirtschaftstreuhänder und trifft ihn kein schweres Verschulden, so ist er nach Abs. 1 nicht zu bestrafen, wenn er die Tat in Ausübung seines Berufes bei der Vertretung oder Beratung in Abgabensachen begangen hat und die dadurch bewirkte Abgabenverkürzung 30 000 Euro nicht übersteigt.“

b) Abs. 4 lautet:

„(4) a) Wer eine fahrlässige Abgabenverkürzung begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 30 000 Euro zu bestrafen.

b) Wer eine fahrlässige Abgabenverkürzung mit einem 30 000 Euro übersteigenden Verkürzungsbetrag (einer ungerechtfertigten Abgabengutschrift) begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 100 000 Euro zu bestrafen.

c) Wer eine fahrlässige Abgabenverkürzung mit einem 100 000 Euro übersteigenden Verkürzungsbetrag (einer ungerechtfertigten Abgabengutschrift) begeht, ist mit Geldstrafe bis zu einer Million Euro zu bestrafen.“

Für die fahrlässige Abgabenverkürzung bei einem Verkürzungsbetrag von über EUR 100.000 eine Geldstrafe von höchstens EUR 1 Mio. vorzusehen, ist zwar auch ein Fortschritt gegenüber der bisher wegen der Abhängigkeit vom Verkürzungsbetrag nach oben offenen Geldstrafdrohung, allerdings wäre auch hier aus den zur Abgabenhinterziehung (Z 12) ins Treffen geführten Gründen das Tagessatzsystem zu fordern mit zB 10 Tagessätzen bei einem Verkürzungsbetrag bis zu EUR 30.000 (Geldstrafe nach dem Vorbild des StGB von maximal, je nach wirtschaftlicher Lage des Beschuldigten, EUR 40 bis EUR 50.000) und 25 Tagessätzen für das Verfahren vor dem Spruchsenat (Geldstrafe von maximal, je nach wirtschaftlicher Lage des Beschuldigten, EUR 100 bis EUR 125.000).

Die Einführung der Grenze der Verkürzungshöhe von EUR 30.000 in § 34 Abs 3 erscheint sachlich nicht gerechtfertigt. Schon nach derzeitiger Rechtslage war der Erfolgswert und damit die Höhe der bewirkten Verkürzung im Rahmen der groben Fahrlässigkeitsprüfung zu berücksichtigen; folglich war der Parteienvertreter bei großen Beträgen zu einer entsprechend höheren Sorgfalt verpflichtet. Schon auf Basis der derzeitigen Rechtslage bestand somit die Konsequenz, dass bei hohen Verkürzungen die grobe Fahrlässigkeitsschwelle entsprechend leichter überschritten werden konnte.

(Zur Berücksichtigung der Höhe der Abgabenverkürzung bei Prüfung der groben Fahrlässigkeit vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ Rz 220 unter Verweis auf *Burgstaller*, ÖStZ 1982, 108ff).

Die neue Rechtslage führt zu einer unsachlichen Verschärfung: Werden zB Steuerpflichtige mit sehr hohen Umsätzen und Gewinnen steuerlich vertreten (große Kapitalgesellschaften, etc.), führt vielfach fast jeder Fehler (unabhängig von einer Differenzierung nach der Schwere des Verschuldens) zu derartigen EUR 30.000 übersteigenden Verkürzungen. Es erscheint daher in keiner Weise sachlich gerechtfertigt, diese aus dem Anwendungsbereich des § 34 Abs 3 auszunehmen und damit der gefahrgeneigten Tätigkeit in keiner Weise mehr Rechnung zu tragen.

Umgekehrt erscheint Strafbarkeit für leichte Fahrlässigkeit im Bereich des FinStrG höchst bedenklich, da das Steuerrecht aufgrund seiner permanenten Änderungen und aufgrund seines Komplexitätsgrades für die Steuerpflichtigen kaum mehr verständlich ist. Eine Haftung quasi für jeden Fehler (noch dazu, wo nach herrschender Auffassung der entschuldbaren Fehlleistung in § 9 letzter Satz keine materielle Bedeutung zukommen soll!) scheint nicht gerechtfertigt. Demnach sollte in Österreich wie in Deutschland (dort ist nur Leichtfertigkeit = grobe Fahrlässigkeit im Steuerstrafrecht strafbar!) Strafbarkeit bei allen Steuerpflichtigen auf grobe Fahrlässigkeit eingeschränkt werden. In diesem Fall wäre § 34 Abs 3 entbehrlich.

Wenn überhaupt, sollte leicht fahrlässige Steuerverkürzung als Ordnungswidrigkeit mit bescheidener Geldstrafdrohung sanktioniert sein (und damit in jedem Fall einer Ahndungsbefugnis des Gerichtes – auch in den Fällen des § 53 Abs 3 – entzogen sein!).

14. § 35 wird wie folgt geändert:

a) Abs. 4 lautet:

„(4) Wer einen Schmuggel mit einem auf die Waren entfallenden Abgabenbetrag oder eine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben mit einem Verkürzungsbetrag

a) in Höhe von bis zu 15 000 Euro begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 30 000 Euro,

b) in Höhe von mehr als 15 000 Euro bis zu 50 000 Euro begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 100 000 Euro und nach Maßgabe des § 15 mit Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten und

c) in Höhe von mehr als 50 000 Euro begeht, ist mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren und mit Geldstrafe bis zu zwei Millionen Euro, Verbände bis zu fünf Millionen Euro

zu bestrafen. Dabei ist an Stelle des Regelzollsatzes der Präferenzzollsatz zugrunde zu legen, wenn der Beschuldigte nachweist, dass die Voraussetzungen für dessen Inanspruchnahme gegeben waren. Auf Verfall ist nach Maßgabe des § 17 zu erkennen.“

b) Nach dem Abs. 4 wird folgender Abs. 5 eingefügt:

„(5) Umsatz- und Verbrauchsteuern sind mit jenen Beträgen dem strafbestimmenden Wertbetrag zugrunde zu legen, die bei Entstehung der Steuerschuld im Inland anzusetzen wären, es sei denn, der Beschuldigte weist deren Höhe durch einen rechtskräftigen Bescheid des zur Abgabenerhebung zuständigen anderen Mitgliedstaates der Europäischen Union nach.“

Es wird hinsichtlich der Strafdrohungen auf die Ausführungen zu „Z 12“ verwiesen.

Die sachlich nicht begründbare Ungleichbehandlung der Verkürzung von Abgaben bei Zollvergehen sowohl hinsichtlich der Abgrenzung der Zuständigkeit zwischen den Finanzstrafbehörden und den Strafgerichten, als auch hinsichtlich der Strafdrohungen ist nicht sachgerecht; der typische Handlungsunwert, dem die Strafdrohung und die Zuständigkeit des Gerichts Rechnung zu tragen haben, ist bei der Verkürzung von Zöllen und Verbrauchssteuern nicht um das Doppelte so hoch wie bei der Verkürzung von anderen Abgaben, der typische Erfolgswert genau so wenig, dem die Strafdrohung und die Zuständigkeit des Gerichts ebenfalls Rechnung zu tragen haben: Der Wert eines „Zolleuro“, um den der Abgabengläubiger verkürzt wird, entspricht nicht dem Wert von EUR 2 anderer Abgaben.

Es sollten daher dieselben Strafdrohungen vorgesehen werden wie bei der Abgabenhinterziehung.

Die nach dem Übereinkommen zum Schutz der finanziellen Interessen der EU geforderte Zulässigkeit der Auslieferung bei der vorsätzlichen Verkürzung von mehr als EUR 50.000 sollte auf sachgerechtem Weg geschaffen werden. ZB durch Änderung des § 11 ARHG dahingehend, dass die Auslieferung wegen § 35 FinStrG auch bei verwaltungsbehördlicher Zuständigkeit ab einem Verkürzungsbetrag von mehr als EUR 50.000 zulässig ist.

Dem Beschuldigten für die Wahl des Strafrahmens in einem Strafverfahren den Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen des (niedrigeren) Präferenzzollsatzes oder eines rechtskräftigen Abgabenbescheids hinsichtlich Umsatz- und Verbrauchssteuern zu überbürden, verstößt gegen den Prozessgrundsatz „in dubio pro reo“ (§ 98 Abs 3 FinStrG, § 14 StPO).

Besonders problematisch erscheint die Bestimmung des Abs 5, wonach sich auf Basis einer gesetzlichen Fiktion der strafbestimmende Wertbetrag für Einfuhrumsatzsteuer (EUSt) und Verbrauchsteuern nach österreichischem Recht richtet. Anderes gilt nur dann, wenn die Höhe der ausländischen EUSt/Verbrauchsteuer mittels rechtskräftigen Bescheids nachgewiesen wird.

Diese Bestimmung steht nicht im Einklang mit dem strafrechtlichen Ermittlungsgrundsatz, wonach die materielle Wahrheit zu ermitteln ist und insbesondere nicht ein fiktiver, aufgrund fehlender Nachweise angenommener, Sachverhalt maßgeblich sein kann, sondern der tatsächlich verwirklichte (siehe *Leitner* in *Leitner*, Finanzstrafgesetz 1996-2002, 576).

Die nationalen Umsatzsteuergesetze und Verbrauchsteuergesetze sollten zwar weitgehend aufgrund der EU-rechtlichen Vorgaben harmonisiert sein, dennoch können sich Abweichungen zur österreichischen Rechtslage – sowohl zu Gunsten als auch zu Lasten – ergeben:

- Steuersätze sind nicht harmonisiert

Besonders deutlich wird dies bei den anzuwendenden Steuersätzen der jeweiligen Mitgliedstaaten, welche sich beim Umsatzsteuer-Normalsteuersatz in einer Bandbreite zwischen 15% und 25% bewegen können (Zypern 15%, Luxemburg 15%, UK 17,5%, Spanien 16%/18%, Schweden/Dänemark/Ungarn 25%).

Noch viel größere Unterschiede können sich im Bereich der Verbrauchsteuern ergeben, da in diesem Bereich grobteils nur Mindeststeuerbeträge EU-rechtlich vorgesehen sind.

- Beibehaltung von Sonderregelungen (insb anlässlich des EU-Beitritts) und Übergangsvorschriften

Den „Gegenbeweis“ auf einen rechtskräftigen Bescheid zu beschränken widerspricht ebenso grundlegenden strafrechtlichen Prinzipien (vor allem Unbeschränktheit und Gleichwertigkeit der Beweismittel).

15. § 36 Abs. :

Es wird auf die entsprechenden Ausführungen zu „Z 13“ und „Z 14“ verwiesen.

16. § 37 wird wie folgt geändert:

a) Die Abs. 2 und 3 lauten:

„(2) Wer eine Abgabehelerei mit einer Verkürzung an Verbrauchsteuern oder an Eingangs- oder Ausgangsabgaben, die auf die verhehlten Sachen oder die Sachen, die in den verhehlten Erzeugnissen enthalten sind, entfallen

a) in Höhe von bis zu 15 000 Euro begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 30 000 Euro,

b) in Höhe von mehr als 15 000 Euro bis zu 50 000 Euro begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 100 000 Euro und nach Maßgabe des § 15 mit Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten und

c) in Höhe von mehr als 100 000 Euro begeht, ist mit Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren und mit Geldstrafe bis zu zwei Millionen Euro, Verbände bis zu 10 Millionen Euro

zu bestrafen. Auf Verfall ist nach Maßgabe des § 17 zu erkennen.

(3) Wer eine der im Abs. 1 bezeichneten Taten fahrlässig mit einem Verkürzungsbetrag (Abs. 2)

a) in Höhe von bis zu 15 000 Euro begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 15 000 Euro,

b) in Höhe von mehr als 15 000 Euro bis zu 50 000 Euro begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 50 000 Euro und

c) in Höhe von mehr als 50 000 Euro begeht, ist mit Geldstrafe bis zu einer Million Euro zu bestrafen.“

b) Abs. 4 lautet:

„(4) § 35 Abs. 4 zweiter Satz und § 35 Abs. 5 sind anzuwenden.“

Es wird auf die entsprechenden Ausführungen zu „Z 13“ und „Z 14“ verwiesen. Bei § 37 Abs. 2 lit b bzw. lit c dürfte hinsichtlich der Beträge (50.000/100.000 Euro) ein Redaktionsfehler vorliegen.

Warum bei der vorsätzlichen Abgabehelerei gar eine Verbandsgeldbuße in Höhe von bis zu EUR 10 Mio. vorgeschlagen wird (bei der Vortat, dem vorsätzlichen Schmuggel wird eine

Verbandsgeldbuße bis EUR fünf Mio. vorgeschlagen), wird in den EB nicht begründet. Dafür ist kein sachlicher Grund erkennbar.

17. § 38 Abs. 1 lautet:

„§ 38. (1) Wenn die Tat nicht den Tatbestand des § 39 erfüllt, ist bis zum 1,5 fachen der sonst angedrohten Geldstrafe, bei Ahndung durch das Gericht bis zum 1,5 fachen auch der angedrohten Freiheitsstrafe, zu bestrafen,

- a) wer einen Schmuggel, eine Abgabenhinterziehung oder eine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder eine Abgabenhehlerei nach § 37 Abs. 1 begeht, wobei es ihm darauf ankommt, sich durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen (gewerbsmäßige Begehung);
- b) wer den Schmuggel oder eine Abgabenhinterziehung als Mitglied einer Bande von mindestens drei Personen, die sich zur Tatbegehung verbunden haben, unter Mitwirkung (§ 11) eines anderen Bandenmitglieds begeht;
- c) wer einen Schmuggel begeht, bei dem er oder mit seinem Wissen ein anderer an der Tat Beteiligter eine Waffe oder ein anderes Mittel bei sich führt, wobei es ihm darauf ankommt, damit den Widerstand einer Person zu überwinden oder zu verhindern.

Beträgt der strafbestimmende Wertbetrag mehr als 500 000 Euro, ist auf Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren zu erkennen. Außerdem sind die Bestimmungen der §§ 33, 35 und 37 über den Verfall anzuwenden; der Verfall umfasst auch die Beförderungsmittel im Sinne des § 17 Abs. 2 lit. c Z 3.“

Die Wertqualifikationsgrenze sollte eindeutig als solche ausgestaltet sein (Tatbestandselement!) und demnach in gleicher Weise wie in § 39 normiert werden: „Wer eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung mit einem EUR 500.000 übersteigenden Verkürzungsbetrag ...“ usw (zur Begründung vgl die zutreffenden Ausführungen in den erläuternden Bemerkungen zu Z 12). Wie oben unter Z 1 dargestellt, sollte diese qualifizierte Abgabenhinterziehung jedenfalls nicht unter den Verbrechensbegriff fallen.

In § 38 Abs 1 lit a sollte „eine Abgabenhinterziehung“ gestrichen werden, da die gewerbsmäßige Begehung bei regelmäßig festzusetzenden Jahressteuern den Regelfall darstellt und damit eine Qualifikation sachlich nicht gerechtfertigt erscheint. Demnach sollte Gewerbsmäßigkeit nur beim Schmuggel und bei der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben und bei der Abgabenhehlerei zur entsprechenden Qualifikation führen.

18. Der bisherige § 39 samt Überschrift wird aufgehoben und lautet nunmehr:

„Abgabebetrag

§ 39. (1) Des Abgabebetrages macht sich schuldig, wer durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung, des Schmuggels, der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder der vorsätzlichen Abgabenhehlerei nach § 37 Abs. 1

- a) unter Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden, falscher oder verfälschter Daten oder anderer solcher Beweismittel mit Ausnahme unrichtiger nach abgaben-, monopol- oder zollrechtlichen Vorschriften zu erstellenden Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Aufzeichnungen und Gewinnermittlungen oder

b) unter Täuschung über für die Zurechnung von Einkünften oder Wirtschaftsgütern maßgebliche Umstände oder

c) unter Verwendung von Scheingeschäften und anderen Scheinhandlungen (§ 23 Abs. 1 BAO) begeht.

(2) Der Abgabebetrag ist mit Freiheitsstrafe von einem bis zu zehn Jahren zu bestrafen. Neben der Freiheitsstrafe kann auf eine Geldstrafe bis zu zwei Millionen Euro erkannt werden. Verbände sind mit einer Verbandsgeldbuße bis 10 Millionen Euro zu bestrafen. Außerdem sind die Bestimmungen der §§ 33, 35 und 37 über den Verfall anzuwenden; der Verfall umfasst auch die Beförderungsmittel im Sinne des § 17 Abs. 2 lit. c Z 3.“

Zu den Bedenken des nunmehr geschaffenen Sanktionensystems in § 33 Abs 5 und in § 39 Abs 2 vgl oben zu Z 2 und Z 12.

Die Zielvorstellung besonders gefährliche Praktiken der betrügerischen Steuerhinterziehung gleich streng wie schweren Betrug in § 147 Abs 3 StGB zu ahnden, wird durch § 39 Abs 2 verletzt: nach Abs 2 ist nicht nur auf eine primäre Freiheitsstrafe von einem bis zu 10 Jahre zu bestrafen, so die Strafdrohung in § 147 Abs 3, sondern zusätzlich kann auf eine Geldstrafe von bis zu EUR 2 Mio. erkannt werden. Die vorgesehene Verbandsgeldbuße bis zu EUR 10 Mio. scheint ebenso erheblich überzogen. Zu den Vorzügen des Tagessatzsystems vgl oben zu Z 2.

Wie oben (unter Z 2) bereits ausgeführt, gebietet sich im Hinblick auf § 1 Abs 3 eine klare Abgrenzung des Abgabebetragstatbestandes und eine Beschränkung auf besonders gefährliche betrügerische Praktiken.

Eine Einbeziehung jeglicher Hinterziehungen, die „unter Verwendung“ falscher oder verfälschter Urkunden, falscher oder verfälschter Daten oder anderer solcher Beweismittel vorgenommen werden, erscheint einerseits zu weitreichend und andererseits zu eng.

Die derzeitige Entwurffassung würde zB die Rückdatierung eines Vertrages, der zwar mündlich geschlossen wurde, bei dem aber versäumt wurde, ihn zeitgerecht schriftlich zu fassen, und mit dem versucht würde, formale Erfordernisse einer Angehörigenvereinbarung nachträglich zu erfüllen („im vorhinein abgeschlossen“), unter den Tatbestand des lit a) fallen.

Jener Betrüger aber, der überhaupt über keine Urkunden und Beweismittel verfügt, sondern zB Vorsteuergutschriften nur auf Basis von Erklärungen geltend macht, würde von lit a) nicht erfasst sein.

Das Augenmerk der Bestimmung sollte sich in erster Linie auf die Erfassung aller Deliktsvarianten dieses Vorsteuerschwindels durch Scheinrechnungen, sowie des Karussellbetruges richten. Demnach müsste derjenige vom Tatbestand des Abs 1 lit a) erfasst sein, der durch Vorsteuerschwindel eine Abgabengutschrift erlangt oder für den Fiskus „treuhändig vereinnahmt“ USt nicht abführt. Demnach sollte § 39 Abs 1 lit a) auch den Gesichtspunkt des § 153 d StGB mit umfassen. Vor diesem Hintergrund erscheint ein Blick auf den einschlägigen italienischen Betrugstatbestand zielführend.

In Italien macht sich strafbar, „... wer in der Absicht, die ESt- oder Mehrwertsteuer zu hinterziehen in einer der jährlichen Erklärungen über genannte Steuern fiktive Passivposten angibt, indem er Rechnungen oder andere Unterlagen für inexistente Geschäfte verwendet.“ Als „Rechnungen oder sonstige Unterlagen für inexistente Geschäfte“ werden definiert: „... welche für Geschäfte ausgestellt wurden, die in Wirklichkeit überhaupt oder teilweise nicht ausgeführt wurden, Entgelte oder Mehrwertsteuerbeträge ausweisen, die höhere sind als die tatsächlichen oder das Geschäft auf Subjekte beziehen, die nicht den effektiven Geschäftssubjekten entsprechen“.

Wesentliche Teile der Zielrichtung dieser italienischen Betrugsbestimmung werden durch den Tatbestand des § 39 Abs 1 lit c erfasst. Diese Bestimmung erscheint auch als Unterfall des Abgabebetuges sinnvoll und geeignet. Diesen Überlegungen folgend, wird folgender Vorschlag an Stelle des § 39 Abs 1 lit a erstattet:

Abgabebetrag begeht,

- a) wer absichtlich durch Abgabe unrichtiger Erklärungen unter Zugrundelegung von Rechnungen oder sonstigen Unterlagen für inexistente Geschäfte eine USt-Hinterziehung bewirkt,
- b) wer betrügerisch USt am Fälligkeitstag nicht oder nicht vollständig entrichtet.

Folgende Legaldefinitionen wären im Tatbestand zu ergänzen:

Als Rechnungen oder sonstige Unterlagen für inexistente Geschäfte werden jene Rechnungen oder sonstige Unterlagen mit steuerrechtlicher Beweisrelevanz verstanden, welche

- für Geschäfte ausgestellt wurden, die nicht oder teilweise nicht ausgeführt wurden,
- Entgelte oder Mehrwertsteuerbeträge ausweisen, die höher sind als die tatsächlichen, oder
- Geschäfte auf Subjekte beziehen, die nicht den tatsächlichen Geschäftssubjekten entsprechen.

Betrügerisch handelt, wem es darauf ankommt, USt zu vereinnahmen und diese nicht zu entrichten, oder wer sich wissentlich außer Stande setzt, eine USt am Fälligkeitstag zu entrichten.

Der Tatbestand des § 39 Abs 1 lit b erscheint uferlos und entbehrlich: Der Tatbestand würde zB die Anwendung unzutreffender Verrechnungspreise, die außerhalb einer zulässigen Bandbreite liegen, wohl in fast allen Fällen als Abgabebetrag erscheinen lassen. Dies va deshalb, weil ja das gängige abgabenrechtliche Deklarationsverfahren der Abgabenbehörde keine umfangreichen Sachverhaltsinformationen bietet (bloß ausgefüllte Steuererklärung) und damit die Abgabenbehörde in derartigen Fällen regelmäßig keine Informationen über zB die tatsächliche Funktion einer Konzerngesellschaft erlangt. Werden daher einer Konzerngesellschaft für ihre in der Steuererklärung nicht ersichtlichen Funktionen erhöhte Entgelte vorsätzlich zugerechnet, wäre damit regelmäßig ein Abgabebetrag verwirklicht. Dies auch, wenn zB wirtschaftlich für den Steuerpflichtigen gar kein Vorteil erzielt wird, weil zB lediglich eine Gewinnverschiebung in ein anderes „Hochsteuerland“ erfolgt, aber aus dem Blickwinkel des österreichischen FinStrR, das nur österreichische Steueransprüche schützt, eine Verkürzung eingetreten ist

Dementsprechend soll § 39 Abs 1 lit b eliminiert werden. Für diesen Bereich erscheint eine Sanktionierung im Rahmen des § 33 bzw 38 ausreichend und sachgerecht.

20. § 43 samt Überschrift lautet:

„Verbotene Herstellung von Tabakwaren

§ 43. (1) Der verbotenen Herstellung von Tabakwaren (§§ 2 f. Tabaksteuergesetz 1995) macht sich schuldig, wer vorsätzlich ohne die nach dem Tabaksteuergesetz 1995 erforderliche Bewilligung gewerblich im Steuergebiet Tabakwaren herstellt.

(2) Der verbotenen Herstellung von Tabakwaren macht sich auch schuldig, wer mit dem Vorsatz, sich oder einem anderen die Begehung der in Abs. 1 mit Strafe bedrohten Handlung zu ermöglichen, Räumlichkeiten, Anlagen, Geräte und Vorrichtungen, Rohstoffe, Hilfsstoffe, Halbfabrikate oder Verpackungen, die nach ihrer besonderen Beschaffenheit dazu bestimmt sind, Tabakwaren zu erzeugen, zu bearbeiten oder zu verarbeiten errichtet, anfertigt, von einem anderen übernimmt, sich oder einem anderen verschafft, einem anderen überlässt oder sonst besitzt.

(3) Die verbotene Herstellung von Tabakwaren wird mit einer Geldstrafe bis zu 100 000 Euro geahndet. Auf Verfall ist nach Maßgabe des § 17 zu erkennen; er umfasst auch die Geräte, Vorrichtungen, Rohstoffe, Hilfsstoffe, Halbfabrikate und Verpackungen.

(4) Wer die im Abs. 1 bezeichnete Tat fahrlässig begeht, ist mit Geldstrafe bis zu 50 000 Euro zu bestrafen.“

Für das Vorbereitungsdelikt (Abs 2) dieselbe Geldstrafandrohung vorzusehen wie für die verbotene Herstellung von Tabakwaren selbst (Abs 1), ist unsachlich, weil der typische Handlungs- und Erfolgswert von Vorbereitungshandlungen deutlich geringer sind: Dem wird sonst bei Vorbereitungsdelikten auch immer mit deutlich niedrigeren Sanktionen Rechnung getragen.

21. § 44 :

„Vorsätzliche Eingriffe in Monopolrechte

Es wird auf die entsprechenden Ausführungen zu „Z 12“ verwiesen.

23. § 45 Abs. 2:

Es wird auf die entsprechenden Ausführungen zu „Z 13“ verwiesen.

24. § 46 Abs. 2 und 3 :

Es wird auf die entsprechenden Ausführungen zu „Z 12“ und „Z 13“ verwiesen.

25. § 49 Abs. 1:

Es wird auf die entsprechenden Ausführungen zu „Z 12“ verwiesen

26. In § 49a wird folgender Abs. 3 eingefügt:

„(3) Ebenso macht sich einer Finanzordnungswidrigkeit schuldig, wer, ohne hiedurch den Tatbestand eines mit strengerer Strafe bedrohten Finanzvergehens zu erfüllen, es vorsätzlich unterlässt, eine dem § 109b EStG 1988 entsprechende Mitteilung zu erstatten. Die Finanzordnungswidrigkeit wird mit einer Geldstrafe bis zu 10% des mitzuteilenden Betrages geahndet.“

Für eine Ahndung dieses bloßen Verwaltungsungehorsams erscheint § 51 Abs 1 sachgerecht und ausreichend. Eine Strafandrohung iHv 10 % der nicht gemeldeten Geldbeträge iSd § 109b EStG ist nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder überschießend und sachlich nicht zu rechtfertigen.

27. § 53 wird wie folgt geändert:

- a) In Abs. 1 lit. b und Abs. 2 treten an die Stelle der Beträge „75 000 Euro“ die Beträge „100 000 Euro“ und an die Stelle des Betrages „37 500 Euro“ der Betrag „50 000 Euro“.*
- b) In Abs. 7 wird das Zitat „§ 22 Abs. 2“ durch „§ 22 Abs. 2 und 3“ ersetzt.*

Aus den oben zu Z 7 dargestellten Gründen, erscheint folgende Ergänzung in § 53 Abs 1 lit b erforderlich: lit b, „wenn der Verkürzungsbetrag soweit sich darauf der Vorsatz erstreckt, EUR 100.000 übersteigt, oder wenn die Summe der Verkürzungsbeträge auf die sich der Vorsatz erstreckt usw.

Eine sinngemäße Adaption gebietet sich zu § 53 Abs 2.

Eine sinngemäße Adaption gebietet sich auch bei § 58 Abs 2 lit a.

32. Dem § 83 Abs. 2 wird folgender Satz angefügt:

„Gegen diesen Bescheid ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.“

Die Bescheidqualität der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens leitet sich unverändert aus § 38 Abs 2 Z 1 BWG ab (VfGH 9.6.1988, B 92/88; VwGH 5.4.1989, 88/13/0021).

Es erscheint unabdingbar, bei Aufrechterhaltung der im Entwurf vorgeschlagenen Änderung des § 83 Abs 2 im FinStrG die Erlassung eines mit der Bewilligung iS des § 116 StPO vergleichbaren rechtsmittelfähigen Bescheides betreffend die Auskunft über Bankkonten und Bankgeschäfte vorzusehen.

33. In § 89 Abs. 4 wird nach der Wendung „gemäß § 38 Abs. 2 Z 1 des genannten Gesetzes“ die Wortfolge „oder in Amtshilfefällen gem. § 2 Abs. 2 ADG“ eingefügt.

Demgemäß soll künftig in Amtshilfefällen gem § 2 Abs 2 ADG bei Kreditinstituten eine Beschlagnahme möglich sein.

Allerdings ist zu bedenken, dass eine Amtshilfe nach dem ADG keinen strafrechtlichen Verdacht erfordert. Folglich führt diese Ergänzung dazu, dass eine wesentliche strafrechtliche Zwangsmaßnahme ohne strafrechtlichen Verdacht, sondern bereits bei abgabenrechtlicher „Dienlichkeit“ vorgesehen wird, was strafprozessualen Grundsätzen widerspricht.

55. In § 254 Abs. 1 wird die Wortfolge „des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts“ durch die Wortfolge „des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts“ ersetzt.

Das OLG Innsbruck (7 Bs 514/09k) hat entgegen dem OGH (14 Os 116, 117/95) vor kurzem entschieden, dass der Betrugstatbestand (§§ 146 ff StGB) auch auf die durch Täuschung bewirkte Verkürzung von Landesabgaben anwendbar ist und die (analoge) Anwendung des § 22 Abs 2 FinStrG auf das landesgesetzliche Abgabenstrafrecht unter anderem mit einem Umkehrschluss aus § 254 Abs 1 1.Satz FinStrG abgelehnt, weil von den Bestimmungen des FinStrG auf das landesgesetzliche Abgabenstrafrecht laut § 254 FinStrG nur § 29 FinStrG anwendbar sein soll.

Künftig soll die sachlich nicht gerechtfertigte Anwendung der §§ 108, 146 ff, 223 und 293 StGB auf Taten ausgeschlossen sein, durch die nicht nur Finanzvergehen nach dem FinStrG, sondern auch Strafnormen des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts verwirklicht werden. Es wird daher folgender Gesetzestext vorgeschlagen:

In § 254 Abs. 1 wird die Wortfolge „des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts gelten § 29“ durch die Wortfolge „des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts gelten die §§ 22 Abs. 2 und 3, 29“ ersetzt.

Schlussbemerkung:

Der vorliegende Begutachtungsentwurf hat wesentliche Anregungen der Kammer der Wirtschaftstreuhandler (Reformvorschläge FinStrR aus Februar 2010) umgesetzt.

Ua wurden folgenden Anregungen des Fachsenates der Kammer der WT umgesetzt:

- In § 23 Abs 2 wurde aufgenommen, dass bei der Strafbemessung ua darauf bedacht zu nehmen ist, ob die Verkürzung aus der Sicht des Täters endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen.
- § 33 – Ausgestaltung als stufenlose Deliktsqualifikation (allerdings nicht durchgehend umgesetzt bei § 38 sowie nicht durchgehend umgesetzt bei Abgrenzung der verwaltungsbehördlichen von der gerichtlichen Zuständigkeit (§ 53) sowie bei der Abgrenzung der Senatszuständigkeit (§ 58)
- Reduktion der derzeitigen Freiheitsstrafdrohungen bei qualifizierter Abgabenhinterziehung (die Freiheitsstrafdrohung bis 7 Jahre bei Verkürzungen über EUR 3 Mio wurde eliminiert).
- Grenzen für die gerichtliche Zuständigkeit und die Senatszuständigkeit wurden entsprechend der Anregung erhöht.
- § 254 FinStrG wurde entsprechend ergänzt und findet damit auch auf das Kommunalsteuerstrafrecht Anwendung.

Leider wurden wesentliche Reformvorschläge nicht berücksichtigt.

Insbesondere darf nochmals auf folgende wesentlichsten angeregten Reformvorschläge zusammengefasst hingewiesen werden:

- Bedingte Strafnachsicht auch im verwaltungsbehördlichen Verfahren

- Unterbleiben des Vollzugs der Ersatzfreiheitsstrafe im Falle gemeinnützige Leistungen auch im verwaltungsbehördlichen Verfahren
- Keine Strafbarkeit bei leichter Fahrlässigkeit
- Wiedereinführung der absoluten Verjährung auch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren
- Anwendung des Tagessatzsystems auch im FinStrR zur sachgerechten Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit
- Einschränkung der Verbandverantwortlichkeit im FinStrG entsprechend völkerrechtlicher Vorgaben (insbesondere keine Verbandsverantwortlichkeit bei bloßen Ordnungswidrigkeiten)
- Weiters die angeregten Anpassungen des FinStrG an die StPO.

Zu den diesbezügliche Reformvorschlägen sowie zu den Begründungen der einzelnen Reformvorschläge vgl beiliegende Prioritätenliste der Kammer der Wirtschaftstreuhandler, Fachsenat für Steuerrecht (Beilage).

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Wirtschaftstreuhandler an die Präsidentin des Nationalrates in elektronischer Form an die E-Mailadresse des Parlaments begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at übermittelt.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Karl Bruckner e.h.
(Vizepräsident und Vorsitzender des
Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Beilage:

Reformvorschläge der Kammer der Wirtschaftstreuhandler (Prioritätenliste)