

Beteiligungsrisiken des Wirtschaftstreuhanders an Finanzvergehen

Erkennen – Vermeiden – Sanieren

Mag. Rainer Brandl

Linz, 9.7.2013



Überblick

Ausgangssituation

Beteiligungslehre im
FinStrG und StGB

Spezifische
Beteiligungsrisiken bei
Finanzvergehen

Risikovermeidung

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Überblick

→ Vorbemerkungen

→ Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

- Grundsätzliches
- Täterschaftsformen
- Deliktstadien (Vorbereitung/Versuch/Vollendung) und Beteiligung
- Grenzen der sozialen Verträglichkeit (Sozialadäquanz)

→ Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

- Abgrenzung: Mitwisserschaft/Beteiligung
- Beteiligungsrisiken und Auftragsumfang
- Beteiligungsrisiken und Vertrauensgrundsatz
- Risiken aus Aufgabendelegation bei Lohnverrechnung/
Buchhaltung/ Bilanzerstellung/ Erklärungserstellung
- Berichtigungspflicht des WT – Finanzstrafrechtliche
Gesichtspunkte

→ Risikovermeidung

Ausgangssituation

→ **Risikogeneigkeit der Tätigkeit des Wirtschaftstreuhänders**

- Vertrauensbeziehung zum Mandanten
- Minimierung der Steuerbelastung als zentrale Aufgabe
- Umfassende Pflichtenwahrnehmung

Ausgangssituation

→ **Schaffung von Risikobewusstsein**

- Ausleuchtung der einschlägigen Risikopotenziale
- Aufzeigen von Risikovermeidungsstrategien
- Darstellung anhand praxistypischer Fallkonstellationen
- Vermittlung der wesentlichen Grundlagen zur sachgerechten Analyse von einschlägigen Beteiligungskonstellationen

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB→ **Einheitstätersystem**

- Jeder Beteiligte verwirklicht Tatbestand selbständig und ist nach seiner Schuld zu bestrafen
- Strafrechtliche Beurteilung unabhängig von den übrigen Beteiligten
- Strafbarkeit unabhängig davon, ob auch die anderen Beteiligten rechtswidrig oder schuldhaft gehandelt haben

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB→ **Sachverhalt**

- Einzelunternehmer U führt sein Unternehmen unter strenger Beachtung der gesetzlichen Vorschriften und beauftragt den Leiter des Rechnungswesens Jahresabschlüsse rechtskonform zu erstellen. Der Leiter des Rechnungswesens erstellt weisungswidrig unrichtige Jahresabschlüsse, auf deren Basis von U unrichtige Steuererklärungen eingereicht werden. Es kommt dadurch zu einer Verkürzung der Steuerbemessungsgrundlagen. U gegenüber werden diese Malversationen verheimlicht.

→ **Lösung**

- U hat als Abgabepflichtiger zwar den objektiven Tatbestand einer Abgabenverkürzung verwirklicht. Ihm fehlt aber jedenfalls der Vorsatz. Ob Auswahl- oder Überwachungsverschulden anzunehmen ist, wäre im Einzelfall zu prüfen (eventuell Fahrlässigkeitsvorwurf). Der Leiter des Rechnungswesens ist als Beitragstäter wegen Abgabenhinterziehung zu bestrafen.

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB**→ Deliktstadien (Vorbereitung/ Versuch/ Vollendung) und Beteiligung**

- Versuch ist bereits strafbar - § 13 Abs 1 FinStrG
 - Im Rahmen der zentralen Tatbestände stellt die Versuchshandlung die Abgabe bzw. Übermittlung der Steuererklärung dar
- Deliktvollendung
 - bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben mit Bekanntgabe des Abgabenbescheides
 - bei Selbstbemessungsabgaben fallen Versuch und Vollendung in einem Zeitpunkt (Fälligkeitstag) zusammen
- Bloße Vorbereitungshandlungen sind grundsätzlich straflos
 - ABER: Strafbare Beteiligung bereits in der Vorbereitungsphase eines Delikts möglich, wenn unmittelbarer Täter Delikt in der Folge zumindest versucht

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB**→ Deliktstadien (Vorbereitung/ Versuch/ Vollendung) und Beteiligung****→ Sachverhalt**

- Der Unternehmer U plant im Rahmen seines Unternehmens Teile der Umsätze zu verschweigen. Zu diesem Zweck beauftragt er einen EDV-Berater, ihm eine einschlägige Software, welche diese Malversationen ermöglicht, zu erstellen. In der Folge werden unvollständige Bücher und Bilanzen erstellt und auf dieser Grundlage unvollständige Steuererklärungen eingereicht.

→ Lösung

- Der EDV-Berater hat sich im Vorbereitungsstadium mit dem Vorsatz, dass der unmittelbare Täter ein Delikt begehen wird beteiligt. Sobald der unmittelbare Täter U das Delikt versucht (Abgabe der unrichtigen Steuererklärung), ist auch der EDV-Berater wegen Abgabenhinterziehung strafbar.

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

- **Deliktstadien (Vorbereitung/ Versuch/ Vollendung) und Beteiligung**
- **Bestimmungsversuch bereits dann strafbar, wenn Bestimmungstäter Tatentschluss beim unmittelbaren Täter auslöst, auch wenn in der Folge die Tat nicht versucht wird**
- **Sachverhalt**
 - Der Steuerberater X präsentiert seinem Mandanten ein Steuerhinterziehungskonzept durch Einschaltung von Scheingesellschaften. Nach reichlicher Überlegung kommt der Mandant zum Ergebnis, dass er diese Risiken nicht eingeht und von einer Umsetzung der Struktur Abstand nimmt.
- **Lösung**
 - Unabhängig davon, dass der Mandant die Tat nicht versucht und demnach nicht strafbar wird, ist der Bestimmungsversuch des Steuerberaters bereits strafbar.

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

- **Deliktstadien (Vorbereitung/ Versuch/ Vollendung) und Beteiligung**
- **Strafbare Tatbeteiligung kommt in der Regel nur bis zur Vollendung der Tat in Betracht**
- **Sachverhalt**
 - Der Unternehmer U hat vorsätzlich eine unvollständige Einkommensteuererklärung abgegeben. Im Zuge der Veranlagungskontrolle ergeht ein Vorhalt und er wird aufgefordert verschiedene Fragen zu beantworten. Unternehmer U beauftragt einen Steuerberater um die Finanzbehörde in die Irre zu führen und so eine erklärungskonforme Festsetzung zu ermöglichen. Der beauftragte Steuerberater nimmt diese deliktische Aufgabenstellung wahr.
- **Lösung**
 - Unternehmer U hat durch Abgabe der unrichtigen Abgabenerklärung eine Hinterziehung versucht. Vor Tatvollendung (Bekanntgabe des Abgabenbescheides) hat er den Steuerberater beauftragt die Abgabenbehörde zu täuschen. Der Steuerberater hat somit die deliktischen Vorhaben des Mandanten vor Vollendung unterstützt und ist für Abgabenhinterziehung verantwortlich.

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

→ **Deliktstadien (Vorbereitung/ Versuch/ Vollendung) und Beteiligung**

→ **Sachverhalt**

→ Der Unternehmer U hat durch Abgabe unvollständiger Einkommensteuererklärungen Abgabenhinterziehungen begangen, sein Steuerberater war davon nicht informiert und konnte diese auch nicht erkennen. Jahre nach Tatvollendung findet eine abgabenrechtliche Prüfung statt. Der Betriebsprüfer schöpft Verdacht und versucht durch gezielte Fragen die vermuteten Hinterziehungen zu beweisen. Der Abgabepflichtige versucht gemeinsam mit seinem Steuerberater den Betriebsprüfer in doloser Weise von der Richtigkeit der Abgabenerklärungen zu überzeugen.

→ **Lösung**

→ Das Delikt war im Zeitpunkt der Involvierung des Steuerberaters längst vollendet, eine strafbare Beteiligung kommt somit nicht mehr in Betracht. Allerdings könnte die Teilnahme an der Täuschung der Abgabenbehörde zur Vermeidung der Aufdeckung des Finanzvergehens eine strafbare Begünstigung darstellen. Werden Beweismittel gefälscht bzw verfälscht, kommt auch die strafbare Beteiligung an Beweismitteldelikten in Betracht.

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

→ **Deliktstadien (Vorbereitung/ Versuch/ Vollendung) und Beteiligung**

→ **Sachverhalt – Variante 1 zu obigem Beispiel**

→ Mandant und Berater versuchen zusätzlich im Rahmen der Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens fingierte Betriebsausgaben geltend zu machen.

→ **Lösung**

→ In diesem Fall hat der Mandant zwar ursprünglich dieses Finanzvergehen bereits vollendet, nunmehr wird das Unrecht der strafbaren Handlung über das ursprüngliche Vergehen hinaus vertieft. Daran hat sich der WT beteiligt und verantwortet insoweit eine Beteiligung an Abgabenhinterziehung.

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

- **Grenzen der sozialen Verträglichkeit (Sozialadäquanz)**
- **Entfällt das Handlungsunrecht, wenn die Tathandlung – auch bei gegebenem Tatvorsatz - sozial verträglich ist?**
 - Dies ist anzunehmen, wenn die Handlung kein rechtlich missbilligtes Risiko geschaffen hat bzw. dieses Risiko von der Rechtsordnung gebilligt wird
 - Enge Voraussetzungen (OGH)
- **Sachverhalt**
 - Ein Einbruchsdieb erkundigt sich in einem Werkzeuggeschäft nach einem geeigneten Schraubenschlüssel. Im Rahmen des Verkaufsgesprächs zeigt sich, dass der Käufer den Schraubenschlüssel für eine gezielte Einbruchstat, die er in den nächsten Tagen geplant hat, benötigt.
 - Darf der Verkäufer diesem Kunden den Schraubenschlüssel verkaufen, oder beteiligt er sich damit an dem Einbruchsdiebstahl des Kunden für den Fall, dass dieser den Einbruchsdiebstahl in der Folge versucht?

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

- **Grenzen der sozialen Verträglichkeit (Sozialadäquanz)**
- **OGH: grobe Leitlinien für den Anwendungsbereich der sozialen Verträglichkeit**
- **Auch berufstypische (Alltags-) Handlungen können bei hinreichend konkreter Tatplankenntnis einen strafbaren Tatbeitrag begründen**
- **Kriterien für Beurteilung**
 - Wichtigkeit des geschützten Rechtsgutes
 - Spezifische Bedeutung des Beitrages für die Verwirklichung des tatbestandlichen Unrechts
 - Drei Gesichtspunkte der spezifischen Bedeutung
 - Aktionsmäßiger Zusammenhang
 - Ersetzbarkeit
 - Bestärkungspotential

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

- **Grenzen der sozialen Verträglichkeit (Sozialadäquanz)**
- **Kein berufstypisches Verhalten, wenn Beitragstäter ihn selbst treffende Pflichten verletzt**
 - Prüfung der sozialen Verträglichkeit erübrigt sich
- **„Brauereiuurteil“**
 - Beitragstäter verletzte seine Buchführungspflicht dadurch, dass er wahrheitswidrige Lieferscheine ausstellte
 - Strafbarer Tatbeitrag
 - Verletzung eines Schutzgesetzes, das gerade derartigen Risiken vorbeugen soll

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

- **Grenzen der sozialen Verträglichkeit (Sozialadäquanz)**
- **Sachverhalt**
 - Im Zuge der Erstellung der Einkommensteuererklärung für seinen Mandanten A hat der Steuerberater X erfahren, dass A jährlich Einkünfte aus Vermietung erzielt, aber nie erklärt hat und diese Abgabehinterziehung auch in der Folge fortzusetzen gedenkt. X warnt vor den strafrechtlichen Risiken und versucht den Mandanten zur Abgabe einer Selbstanzeige und einer vollständigen Einkommensteuererklärung zu bewegen. Der Mandant besteht auf der Fortsetzung der Hinterziehung und droht mit Aufkündigung des Auftrages. Daraufhin ist X bereit eine unvollständige Einkommensteuererklärung für A abzugeben. X rechtfertigt sich damit, dass er das Risiko der Hinterziehung nicht nur nicht gefördert habe, sondern durch seine Risikohinweise sogar zu vermindern versucht hat. Im Übrigen sei die Abgabe von Steuererklärungen eine berufstypische Handlung und daher sozialadäquat.

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

→ **Grenzen der sozialen Verträglichkeit (Sozialadäquanz)**

→ **Lösung**

→ X hat sich strafbar gemacht, weil die Abgabe einer unvollständigen Steuererklärung auch seine einschlägig wahrzunehmenden beruflichen Pflichten, nämlich die Einhaltung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht, verletzt. Die Handlung ist von vornherein nicht berufstypisch. Eine weitere Überprüfung der sozialen Verträglichkeit erübrigt sich. In der Literatur wird zutreffend die Auffassung vertreten, dass soziale Verträglichkeit jedenfalls dann nicht gegeben sein wird, wenn in irgendeiner Weise getäuscht wird.

Beteiligungslehre im FinStrG und StGB

→ **Grenzen der sozialen Verträglichkeit (Sozialadäquanz)**

→ **Sachverhalt**

→ Der WT erklärt seinem Mandanten A, dass es ihm im Hinblick auf seine Kenntnis von einer verborgenen Einkunftsquelle verwehrt sei, eine unvollständige Steuererklärung zu erstellen bzw. abzugeben. Er einigt sich mit seinem Mandanten darauf, dass sein Auftrag eingeschränkt wird und er künftighin nur mehr die Bilanz des Einzelunternehmens erstellt.

→ **Lösung**

→ Auch wenn der WT weiß, dass diese von ihm zutreffend erstellte Gewinnermittlung in eine unzutreffende Steuererklärung Eingang finden wird, ist die Wahrnehmung dieser reduzierten Aufgabenstellung sozial verträglich und kein strafbarer Tatbeitrag. Die Bilanzerstellung für den Gewerbebetrieb steht in diesem Fall in keinem aktionsmäßigen Zusammenhang mit der Verheimlichung einer Einkunftsquelle und hat kein erkennbares Bestärkungspotential und ist auch leicht ersetzbar.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

→ Abgrenzung: Mitwisserschaft / Beteiligung

→ Sachverhalt (nachträgliches Wissen)

- Der WT X hat für seinen Mandanten A die jährliche Einkommensteuererklärung ausgefertigt und übermittelt. Nach Bekanntgabe des Steuerbescheides erfährt er von A, dass die Steuererklärung unvollständig war, weil Vermietungseinkünfte nicht erfasst waren.

→ Lösung

- Im vorliegenden Fall trifft den WT kein strafrechtlicher Vorwurf. Die subjektive Tatseite (sowohl Vorsatz als auch Fahrlässigkeit) ist immer im Zeitpunkt der Tat zu prüfen. Im Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung bis Vollendung (= Bekanntgabe des Steuerbescheides) hatte der WT keine Kenntnis von der verschwiegenen Einkunftsquelle. Der WT ist verschwiegenheitsverpflichtet und darf ohne einschlägigen Auftrag des Mandanten eine derartige unvollständige Erklärung nicht berichtigen, und zwar auch dann nicht, wenn er selbst an der Ausfertigung der Erklärung mitgewirkt hat.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

→ Abgrenzung: Mitwisserschaft / Beteiligung

→ Sachverhalt – Variante 1 zu obigem Beispiel

- Nach einigen Monaten steht die Ausfertigung der Einkommensteuererklärung für das nächstfolgende Kalenderjahr an. Der Mandant schätzt das Aufdeckungsrisiko im Hinblick auf die verschwiegenen Vermietungseinkünfte sehr gering ein und gibt demnach dem Steuerberater die Weisung, auch künftighin die Einkommensteuererklärung ohne Vermietungseinkünfte auszufertigen.

→ Lösung

- Der WT hat nunmehr im Zeitpunkt der Tat Kenntnis von der unvollständigen Erklärung, die von ihm an die Finanzbehörde übermittelt wird. Durch Übermittlung wird der WT unmittelbarer Täter der Abgabenhinterziehung.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

→ **Abgrenzung: Mitwisserschaft / Beteiligung**

→ **Sachverhalt – Variante 2 zu obigem Beispiel**

→ WT X erklärt seinem Mandanten, dass es ihm nunmehr aufgrund seiner Kenntnis von der verborgenen Einkunftsquelle verwehrt sei, für ihn diese Einkommensteuererklärung abzugeben. Er einigt sich mit seinem Mandanten darauf, dass er bloß einen Entwurf der Einkommensteuererklärung erstellt, in Kenntnis der Tatsache, dass der Mandant in der Folge diesen unvollständigen Entwurf an die Abgabenbehörde übermitteln wird.

→ **Lösung**

→ Auch in diesem Fall hat der WT Abgabenhinterziehung zu verantworten. In diesem Fall als Beitragstäter. Die Beitragstat besteht in der Erstellung des Entwurfes der unvollständigen Einkommensteuererklärung. Der Vorsatz ist darin zu erblicken, dass er weiß, auch billigend in Kauf nehmen würde genügen, dass der Entwurf der Einkommensteuererklärung zur Verletzung der Erklärungspflicht des Mandanten führen wird. Ob nunmehr der Mandant die Erklärung selbst einreicht oder der WT, ist in diesem Zusammenhang nicht von Belang.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

→ **Beteiligungsrisiken und Auftragsumfang**

→ **Sachverhalt**

→ Der deutsche Unternehmer U betreibt in Österreich eine Betriebsstätte und beauftragt den österreichischen WT X mit der Wahrnehmung der umsatzsteuerlichen Pflichten in Österreich. X erkennt, dass es sich im gegebenen Fall auch um eine ertragsteuerlich relevante Betriebsstätte handelt und weist seinen Mandanten pflichtgemäß darauf hin, dass er verpflichtet wäre eine Betriebsstättengewinnermittlung zu erstellen und die Betriebsstätteneinkünfte in Österreich zu erklären. U weist X darauf hin, dass er diesbezüglich nicht beauftragt sei und er allein dafür die Verantwortung trage. Daraufhin beschränkt sich X - entsprechend seinem Auftrag - auf die Wahrnehmung der umsatzsteuerlichen Pflichten. Für den Mandanten treffen ihn mangels Auftrag keinerlei ertragsteuerliche Pflichten.

→ **Lösung**

→ X hat sich pflichtgemäß verhalten. Er hat in keiner Weise einen Tatbeitrag zur Einkommensteuerhinterziehung in Österreich geleistet.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

→ Beteiligungsrisiken und Auftragsumfang

→ Sachverhalt

→ WT X ist von seinem Mandanten U zur umfassenden steuerlichen Vertretung beauftragt. Insbesondere hat er es übernommen die Bilanz des Gewerbebetriebes zu erstellen und die einschlägigen Steuererklärungen zu erstellen und abzugeben. Bei Erstellung der Bilanz des Einzelunternehmens erkennt X, dass die Inventur des Unternehmens nicht vollständig sein kann und ersucht den Mandanten um Aufklärung. Daraufhin schränkt der Mandant den Auftrag ein und führt aus, dass X dafür nicht mehr zuständig sei und er die Inventur lt Mitteilung in den Jahresabschluss zu übernehmen habe. Obwohl X bewusst ist, dass die Inventur unvollständig sein muss, ist er aufgrund der Auftragsbeschränkung bereit Bilanzen und Steuererklärungen auszufertigen und zu übermitteln.

→ Lösung

→ Ob in derartigen Konstellationen X Täter der Abgabenhinterziehung ist, ist eine heikle Beweisfrage im Einzelfall. Wenn die erkannten Unstimmigkeiten derart gravierend sind, dass dem WT bewusst war, dass der Jahresabschluss unvollständig sein muss und eine Verkürzung bewirken wird, wird Tatvorsatz anzunehmen sein.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

→ Beteiligungsrisiken und Vertrauensgrundsatz

→ Sachverhalt

→ Der WT X ist beauftragt für seinen Mandanten die monatlichen Umsatzsteuervoranmeldungen zu erstellen und zu übermitteln. Sein Mandant U hat ihm eine Vielzahl an Rechnungen übermittelt, aus denen der Vorsteuerabzug in Anspruch genommen werden soll. WT X misstraut einer Rechnung und erkennt deutliche Indizien dafür, dass es sich bei dieser Rechnung um eine Scheinrechnung handeln könnte. In diesem Zusammenhang besinnt er sich allerdings auf § 88 Abs 5 WTBG wonach der Steuerberater berechtigt ist, die ihm erteilten Auskünfte und übergebenen Unterlagen des Auftraggebers, insbesondere Zahlenangaben, als richtig und vollständig anzusehen. Dementsprechend hält er keine Rücksprache mit seinem Mandanten und bringt auch die Vorsteuern zum Abzug, die aus der verdächtigen Rechnung stammen.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

→ **Beteiligungsrisiken und Vertrauensgrundsatz**

→ **Lösung**

→ Der WT darf zwar grundsätzlich im Vertrauen auf die Richtigkeit/ Vollständigkeit der erteilten Informationen/ vorgelegten Unterlagen für seinen Mandanten tätig werden (Vertrauensgrundsatz); ergeben sich aber beim WT offensichtliche und erhebliche Bedenken, so trifft ihn eine Nachforschungspflicht und eine weitere Auftragserfüllung wird in diesem Fall nur zulässig sein, wenn die Bedenken entkräftet werden können. Im gegenständlichen Fall haftet der Steuerberater für USt-VZ-Hinterziehung nur bei Wissentlichkeit im Hinblick auf die Abgabenverkürzung (vgl § 33 Abs 2 lit a FinStrG). Es wird daher eine Beweisfrage im Einzelfall sein, ob von einer wissentlichen Verkürzung auszugehen sein wird und ob er die Abgabe einer unrichtigen Umsatzsteuervoranmeldung vielleicht nur billigend in Kauf genommen hat. Bei Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung sind die Vorsatzanforderungen geringer und es genügt auch im Hinblick auf die Verkürzung ein diesbezüglicher bedingter Vorsatz (billigend in Kauf nehmen und sich damit abfinden § 33 Abs 1 FinStrG). Haftungseinschränkung auf grobe Fahrlässigkeit (§ 34 Abs 3 FinStrG).

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

→ **Risiken aus Aufgabendelegation bei Lohnverrechnung/
Buchhaltung/ Bilanzerstellung/ Erklärungserstellung**

→ **Sachverhalt**

→ Die XY Wirtschaftstreuhand GmbH wird beauftragt für die U GmbH die Lohnverrechnung für alle Mitarbeiter zu übernehmen. Der angestellte Lohnverrechner Z nimmt diese Aufgabenstellung im Rahmen der WT GmbH wahr und wird vom zuständigen Geschäftsführer in keiner Weise kontrolliert. Aufgrund einer Weisung des Geschäftsführers des Mandantenunternehmens werden bei allen Mitarbeitern fingierte Diäten berücksichtigt und dementsprechend die Lohnsteuer und die Lohnabgaben zu niedrig ermittelt und abgeführt. Der Geschäftsführer Z der Wirtschaftstreuhand GmbH XY hat von diesen Malversationen keine Kenntnis.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen**→ Risiken aus Aufgabendelegation bei Lohnverrechnung/
Buchhaltung/ Bilanzerstellung/ Erklärungserstellung****→ Lösung**

- Der Geschäftsführer des Mandantenunternehmens und der Lohnverrechner haften für wissentliche Lohnsteuerhinterziehung gem § 33 Abs 2 lit b FinStrG. Die subjektive Tatseite ist für jeden Täter gesondert zu prüfen. Da die Lohnabgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG nur bei Wissentlichkeit der Verkürzung strafbar ist, kommt eine Verantwortlichkeit des Geschäftsführers der Wirtschaftstreuhand GmbH in diesem Fall nicht in Betracht. Allerdings löst die strafbare Handlung des Mitarbeiters eine Verbandsverantwortlichkeit der Wirtschaftstreuhand GmbH aus, sofern das Delikt durch eine mangelnde Überwachung des Organs der Gesellschaft ermöglicht oder erleichtert wurde. Dies ist im gegenständlichen Fall zu bejahen, sodass eine Verbandsverantwortlichkeit für Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs 2 lit b FinStrG) der Wirtschaftstreuhand GmbH schlagend wird.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen**→ Risiken aus Aufgabendelegation bei Lohnverrechnung/
Buchhaltung/ Bilanzerstellung/ Erklärungserstellung****→ Lösung**

- Würde man das Fallbeispiel derart variieren, dass es nicht um eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG, sondern um eine solche nach § 33 Abs 1 FinStrG geht, wäre zu prüfen, ob den Geschäftsführer der Wirtschaftstreuhand GmbH grobe Fahrlässigkeit trifft; in diesem Fall käme eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung nach § 34 Abs 1 FinStrG in Verbindung mit § 34 Abs 3 FinStrG für den WT-Geschäftsführer in Betracht. Bei Fehlen jeglichen Kontrollinstrumentariums wäre wohl jedenfalls von grober Fahrlässigkeit auszugehen. Auch in diesem Fall, wären die Voraussetzungen einer Verbandsverantwortlichkeit der WT GmbH gegeben.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen**→ Risiken aus Aufgabendelegation bei Lohnverrechnung/
Buchhaltung/ Bilanzerstellung/ Erklärungserstellung****→ Sachverhalt**

- Gewerbetreibender A wird vom WT X umfassend steuerlich vertreten. A liefert monatlich alle Belege an die mandantenzuständige Buchhalterin Y. In diesen laufend übermittelten Unterlagen finden sich regelmäßig Belege über offensichtlich private Aufwendungen, die nach dem Wunsch des Mandanten betrieblich verbucht werden sollen. Diesem Anliegen entspricht die Buchhalterin Y. Die Buchhaltung wird ungeprüft der Jahresabschlusserstellung und in der Folge den Steuererklärungen zugrunde gelegt. Eine Überprüfung der Buchführung durch den zuständigen Steuerberater erfolgt nicht.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen**→ Risiken aus Aufgabendelegation bei Lohnverrechnung/
Buchhaltung/ Bilanzerstellung/ Erklärungserstellung****→ Lösung**

- Durch Verbuchung der offensichtlich als privat erkennbaren Aufwendungen mit dem Vorsatz, dadurch die Geltendmachung im Rahmen der Einkommensteuererklärung und Umsatzsteuererklärung zu ermöglichen, hat sich die Buchhalterin vorsätzlich an der Abgabenhinterziehung beteiligt. Der zuständige Wirtschaftstreuhänder hat bei Unkenntnis der Malversationen wohl grob fahrlässig durch Abgabe der unzutreffenden Steuererklärungen eine fahrlässige Abgabenverkürzung herbeigeführt.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen**→ Risiken aus Aufgabendelegation bei Lohnverrechnung/
Buchhaltung/ Bilanzerstellung/ Erklärungserstellung**

- Das Fehlen jeglicher Kontrollmechanismen der Buchhaltung, verbunden mit der offensichtlich fehlenden Anweisung und Schulung von Mitarbeitern um derartige Malversationen zu vermeiden, wird in aller Regel den groben Fahrlässigkeitsvorwurf rechtfertigen. Auch wenn einzelne Aufwendungen nur niedrige Beträge betreffen sollten wird die systematische Vorgehensweise als nicht mehr unwesentlich einzustufen sein, sodass in diesem Fall die Wahrnehmung der Nachforschungspflicht des WT-Mitarbeiters bei offensichtlichen und erheblichen Bedenken unentbehrlich erscheint. Weiters zeigt sich in dieser Konstellation das unbedingte Erfordernis eines entschlossenen Umganges bei Kenntniserlangung von Abgabenverkürzungen bzw geplanten Abgabenverkürzungen des Mandanten.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen**→ Berichtigungspflicht des WT – Finanzstrafrechtliche
Gesichtspunkte****→ Sachverhalt**

- Der WT X ist von seinem Mandanten A umfassend zur Wahrnehmung der steuerlichen Pflichten beauftragt. Der WT erstellt sorgfältig die Einkommensteuererklärung, aufgrund fahrlässiger Nichtinformation durch den Mandanten wird eine unvollständige Steuererklärung abgegeben und erklärungskonform veranlagt. WT X erfährt nach Deliktvollendung, dass die Steuererklärung unvollständig war und demnach die Festsetzung zu niedrig erfolgt ist.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen**→ Berichtigungspflicht des WT – Finanzstrafrechtliche Gesichtspunkte****→ Lösung**

- WT X ist nach herrschender Auffassung nicht Adressat der Berichtigungspflicht nach § 139 BAO. Nachdem er jedoch umfassend zur Wahrnehmung sämtlicher Pflichten seines Mandanten beauftragt ist, trifft ihn die Berichtigungspflicht seines Mandanten kraft Auftrag. Ob den Abgabepflichtigen in dieser Situation eine Berichtigungspflicht trifft, ist aufgrund des dadurch entstehenden nemo tenetur Konflikts umstritten. Geht man vom Bestehen einer Berichtigungspflicht aus, wäre die vorsätzliche, auftragswidrige Nichtberichtigung durch den WT als Ordnungswidrigkeit (§ 51 Abs 1 FinStrG) strafbar; beim Abgabepflichtigen wäre von straflosem, vom Verkürzungsdelikt konsumierten Nachtatverhalten auszugehen.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen**→ Berichtigungspflicht des WT – Finanzstrafrechtliche Gesichtspunkte****→ Sachverhalt – Variante 1 zu obigem Beispiel**

- Nachdem Mandant A von seinem Steuerberater X informiert wird, dass dieser beabsichtigt die Erklärung zu berichtigen, schränkt der Mandant den Auftrag ein und widerspricht der Berichtigung.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

→ **Berichtigungspflicht des WT – Finanzstrafrechtliche Gesichtspunkte**

→ **Lösung**

→ In diesem Fall darf der WT X die Steuererklärung nicht berichtigen. Vielmehr hat er entsprechend seiner Verschwiegenheitsverpflichtung jegliches Einschreiten zu unterlassen. Pflichtgemäß wird er den Mandanten darauf hinzuweisen haben, dass eine Berichtigung in Form einer Selbstanzeige dringend erforderlich wäre um ein strafrechtliches Risiko zu vermeiden. Allerdings ist zu bedenken, dass nunmehr der Steuerberater Kenntnis von diesem Fehler in der letztjährigen Einkommensteuererklärung hat und wenn zB in der Steuererklärung eine Einkunftsquelle zu Unrecht verschwiegen wurde, darf der WT bei der Erstellung der nächstjährigen Einkommensteuererklärung in der die Einkunftsquelle wiederum verschwiegen werden soll, keinesfalls mitwirken, andernfalls er als Hinterziehungstäter haftet. Gelingt es dem Steuerberater nicht seinen Mandanten zur Umkehr zu bewegen, muss ihm klar sein, dass er damit für eine weitere umfassende abgabenrechtliche Vertretung des Mandanten in Folgejahren nicht mehr tätig werden darf.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

→ **Berichtigungspflicht des WT – Finanzstrafrechtliche Gesichtspunkte**

→ **Sachverhalt – Variante 2 zu obigem Beispiel**

→ Der Mandant A hat seinem steuerlichen Vertreter X vorsätzlich eine Einkunftsquelle verschwiegen (im Übrigen unveränderter Ausgangsfall).

→ **Lösung**

→ Den Mandanten trifft in diesem Fall keine Berichtigungspflicht, weil er die Unrichtigkeit der Erklärung nicht nachträglich erkennt. Der Mandant ist in diesem Fall Hinterziehungstäter, der WT mangels subjektiver Tatseite straflos. Zur Berichtigung der Erklärung im Rahmen einer Selbstanzeige ist der WT nur berechtigt, sofern er einen entsprechenden Auftrag hat, die Berichtigung im Rahmen einer Selbstanzeige vorzunehmen. Der WT wird den Mandanten pflichtgemäß auf die Möglichkeit der Risikobereinigung durch Selbstanzeige hinzuweisen haben. Den Mandanten trifft keine Pflicht zur Erstattung einer Selbstanzeige. Wird keine Selbstanzeige erstattet, entsteht für den WT X bei Erstellung der Folgejahressteuererklärung das unter Variante 1 aufgezeigte Problem.

Spezifische Beteiligungsrisiken bei Finanzvergehen

- **Berichtigungspflicht des WT – Finanzstrafrechtliche Gesichtspunkte**
- **Sachverhalt – Variante 3 zu obigem Beispiel**
 - Mandant A und WT X haben gemeinsam mit Vorsatz die Einkunftsquelle verschwiegen.
- **Lösung**
 - Damit sind Beide Täter der Abgabenhinterziehung. Eine Berichtigungspflicht besteht nicht. Wird allerdings keine Berichtigung im Wege einer Selbstanzeige durchgeführt, bleiben beide strafbar. Weigert sich nun der Mandant Selbstanzeige zu erstatten, ist in dieser Konstellation der WT nach herrschender Auffassung berechtigt, auch gegen den Willen seines Mandanten zur Sicherung persönlicher Strafaufhebung Selbstanzeige für sich und seinen Mandanten zu erstatten. Die Selbstanzeige würde dann, wenn sie auch für den Mandanten erstattet wird auch für diesen strafaufhebend wirken, sofern der Mandant der Selbstanzeige nicht ausdrücklich widerspricht (herrschende Auffassung).

Risikovermeidung

- **Zentrale Risikovermeidungsstrategien des Wirtschaftstreuhanders**
 - einschlägige Aus- und Fortbildung des WT und seiner Fachkräfte zur Erzeugung eines ausreichenden Risikoverständnisses
 - sachgerechte Compliance für Risikoerkennung und Bewältigung einschließlich dokumentierter Kanzleiorganisation und Kontrollsystem
 - gezielte Offenlegungspflicht im Grenzbereich
 - sorgfältige Einhaltung der Grenzen der steuerlichen Vertretbarkeit
 - ein entschlossener Umgang bei Kenntniserlangung von Finanzvergehen des Mandanten
 - eine umsichtige Vorgehensweise bei Konflikttrennungen

Für Ihre Fragen stehe ich sehr gerne zur Verfügung!



Rainer Brandl

A 4040 **LINZ**, Ottensheimer Straße 32
A 1030 **WIEN**, Am Heumarkt 7
CH 8001 **ZÜRICH**, Bahnhofstraße 69a
T +43 732 70 93-145, F +43 732 70 93-805
E rainer.brandl@leitnerleitner.com