

Tücken des Finanzstrafrechts

Rainer Brandl

8. September 2016

Linz



Überblick

Beteiligungsrisiken
Nachforschungspflicht
Verhalten nach BP
Umsatzsteuerdelikte
Fallstricke Selbstanzeige
Ansprechpartner
Standorte
Kontakt Daten

Überblick

- **Beteiligungsrisiken des WT am Finanzvergehen des Mandanten im Überblick**
- **Nachforschungspflicht des Steuerberaters**
- **Richtiges Verhalten nach BP-Feststellung**
 - Offenlegung bei bekannter abweichender Rechtsansicht der Abgabenbehörde
- **Umsatzsteuerdelikte und deren Sanierung**
- **Fallstricke bei der Selbstanzeige**

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Beteiligungsrisiken des WT→ **Einheitstätersystem**

- Jeder Beteiligte verwirklicht den Tatbestand selbständig und ist nach seiner Schuld zu bestrafen
- Strafrechtliche Beurteilung unabhängig von übrigen Beteiligten
- Volle Strafdrohung für jede Form der Täterschaft
 - Untergeordneter Tatbeitrag als Milderungsgrund in der Strafbemessung

→ **Unmittelbarer Täter**

- WT kann unmittelbarer Täter sein, wenn er beauftragt ist, die Offenlegungspflicht seines Mandanten wahrzunehmen und er eine entsprechende Ausführungshandlung setzt

→ **Bestimmungstäter**

- Wer beim unmittelbaren Täter dessen Tatentschluss auslöst

→ **Beitragstäter**

- Wer einen sonstigen Tatbeitrag setzt
 - Sämtliche Handlungen, welche die Ausführung der Tat durch einen anderen erleichtern, ermöglichen, absichern oder in anderer Weise fördern

3

8.9.2016

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Beteiligungsrisiken des WT→ **Beispiel**

- Der WT fertigt die unvollständige Steuererklärung in Kenntnis der Unvollständigkeit für den Mandanten aus und übermittelt sie an den Mandanten; der Mandant reicht die unvollständige Steuererklärung vorsätzlich ein.
- Der WT erstellt eine USt-VZ für seinen Mandanten und berücksichtigt wissentlich den Vorsteuerabzug aus einer Scheinrechnung; die Einreichung der USt-VZ erfolgt durch den Mandanten mit qualifiziertem Vorsatz.
- WT X hat für seinen Mandanten A die jährliche ESt-Erkl ausgefertigt und übermittelt. Nach Bekanntgabe des Bescheides erfährt er von A, dass die ESt-Erkl unvollständig war, weil Vermietungseinkünfte nicht erfasst waren.
 - WT X trifft kein strafrechtlicher Vorwurf. Im Zeitpunkt der Abgabe der ESt-Erkl bis Vollendung (= Bekanntgabe des ESt-Bescheides) hatte X keine Kenntnis von der verschwiegenen Einkunftsquelle

4

8.9.2016

Nachforschungspflicht des Steuerberaters

→ Beispiel Geltendmachung von Repräs als Aufwand (BFG 15. 1. 2016, RV/6300014/2014, ZWF 2016/23)

- Bei einer aufrechten abgabenredlichen Steuerberatung stelle sich die Frage, wie es zur steuerlichen Geltendmachung von steuerlich nicht absetzbaren Repräsentationsaufwendungen beim Mandanten kommen kann, wenn der Sachverhalt der Betriebsprüferin sofort aufgefallen ist. Insoweit bestehe auch ein Anfangsverdacht gegen die Mitarbeiter der befassten Steuerberatungskanzlei, vorsätzlich zur ESt-Hinterziehung des Mandanten beigetragen zu haben, wenn feststeht, dass die abgabenrechtliche Würdigung der fraglichen Belege und die Entscheidung, diese ins steuerliche Rechenwerk des Mandanten aufzunehmen, den Mitarbeitern der Steuerberatungskanzlei übertragen waren.

- „Wenn jedoch – wie im gegenständlichen Fall – eine Konzertrechnung auftaucht, dann müssen beim Mitarbeiter oder Steuerberater die Alarmglocken läuten und ist bei einer Verbuchung als Betriebsaufwand Vorsatz indiziert“ (Winkler, Fallbesprechung: (Mit)Verschulden steuerlicher Vertreter? ZWF 2016, 139)

Nachforschungspflicht des Steuerberaters

→ Grenzen des Vertrauens (in vollständige und richtige Sachverhaltsinformation)

- § 88 Abs 5 WTBG
 - Berufsberechtigte sind berechtigt, die ihnen erteilten Auskünfte/übergebenen Unterlagen des Auftraggebers, insb Zahlenangaben, als richtig und vollständig anzusehen.

- Wegfall des „Vertrauensgrundsatzes“ bei offensichtlichen und erheblichen Unrichtigkeiten

- Nachforschungs-/Erkundigungspflicht insb
 - bei Erkennen, dass der Mandant nachhaltig unzuverlässig ist (zB wiederholt unvollständige/unrichtige Unterlagen liefert)
 - wenn den übergebenen Unterlagen offensichtlich eklatante Ungereimtheiten zu entnehmen sind
 - wenn die Offenlegung des relevanten Sachverhaltes steuerliche Kenntnisse erfordert, die der Mandant nicht hat (haben kann)
 - wenn Angaben/Unterlagen im Verhältnis zu anderen Betrieben vergleichbarer Größe oder iHa den Lebensstil des Stpfl unverhältnismäßig erscheinen

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Nachforschungspflicht des Steuerberaters

→ Grenzen des Vertrauens (in vollständige und richtige Sachverhaltsinformation)

→ Handlungsoptionen

- Wird die Richtigkeit der Unterlagen vom Mandanten auf Nachfrage glaubwürdig bestätigt, darf der Steuerberater diese Unterlagen der Bilanzerstellung zu Grunde legen
- Wird die Richtigkeit der Unterlagen vom Mandanten auf Nachfrage zwar bestätigt, verbleiben aber dennoch erhebliche Zweifel an der Richtigkeit oder kann der Mandant keine Angaben zu den Unterlagen machen, dürfen die Unterlagen in dieser Form nicht in die Steuererklärung einfließen
 - Möglicher Ausweg: offenes Visier!
- Bestätigt der Mandant auf Nachfragen die Unrichtigkeit der Unterlagen, verlangt aber trotzdem, dass diese der Erklärung zu Grunde gelegt werden, hat der zuständige Partner/Manager uU unter Beiziehung eines „Strafrechtlers“ mit dem Mandanten ein Gespräch über die Konsequenzen der Vorgehensweise zu führen und die steuerlich korrekten Lösungsalternativen aufzuzeigen. Bei gänzlicher Uneinsichtigkeit des Mandanten ist das Auftragsverhältnis zu beenden bzw einzuschränken

7

8.9.2016

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Richtiges Verhalten nach BP-Feststellung

→ BFG vom 30.04.2015, RV/3300004/2015

- „Im Grundsätzlichen wäre noch anzumerken, dass einem Wirtschaftstrehänder im Falle einer bei einer Außenprüfung nach Ansicht des Prüfungsorganes bei seiner Mandantschaft festgestellten vermeintlichen abgabenrechtswidrigen Vorgangsweise wohl zwei Möglichkeiten eingeräumt sind: Erstens in Hinkunft die Rechtsansicht der Abgabenbehörde selbst anzuwenden oder zweitens bei ausdrücklicher Offenlegung des Sachverhaltes die Rechtsfrage in Beschwerdeverfahren einer weiteren (endgültigen) Klärung zuzuführen.“
- „Eine Methodik dergestalt, die rechtlichen Erwägungen des Prüfungsorganes standhaft zu ignorieren und gleichsam ‚business as usual‘ einfach weiterzumachen, ist in der Regel eine nicht empfehlenswerte dritte Variante: Solcherart könnte bei herbeigeführten zukünftigen weiteren Differenzen an Abgabenzahlungsansprüchen auch der steuerliche Berater selbst Gefahr laufen, wegen schuldhafter Bestimmung seines Klienten zu Abgabenhinterziehungen zur finanzstrafrechtlichen Verantwortung herangezogen zu werden.“

8

8.9.2016

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Richtiges Verhalten nach BP-Feststellung

→ **VwGH 21.9.2009, 2009/16/0111**

- Die Offenlegung abgabenrechtlich bedeutender Umstände hat in einem konkreten, ein bestimmtes Veranlagungsjahr betreffenden, Verfahren zu erfolgen. Werden nach Durchführung einer Betriebsprüfung für Folgeperioden Steuererklärungen eingereicht, in denen abgabenrechtlich Rechtsfragen wie bisher, somit abweichend zur Beurteilung der Betriebsprüfung, gewürdigt werden, ist keinesfalls von einer ausreichenden Offenlegung auszugehen, wenn eingewendet wird, dass der Finanzbehörde die (abweichende) Rechtsansicht aufgrund der Berufung gegen die Vorjahresbescheide bekannt war.

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Umsatzsteuerdelikte und deren Sanierung

→ **Relevante Finanzvergehen und deren Verhältnis zueinander**

- Voranmeldungszeitraum
 - Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG
 - Finanzordnungswidrigkeit gem § 49 FinStrG
 - Strafbarkeit somit nur bei Vorsatz!
- Jahresstadium
 - Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 FinStrG
 - Grob fahrlässige Abgabenverkürzung gem § 34 FinStrG
- Folgt einer wissentlichen VZ-Verkürzung eine (zumindest versuchte) Jahres-USt-Verkürzung, so wird die VZ-Verkürzung von der nachfolgenden (zumindest versuchten) Jahres-USt-Verkürzung konsumiert (stRsp)

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Umsatzsteuerdelikte und deren Sanierung

→ **Zahllast (Nachzahlung) in der Jahres-USt-Erklärung**

- Bedeutet, dass im Voranmeldungszeitraum Pflichten verletzt und Umsatzsteuer verkürzt wurde
 - = objektiver Tatbestand des § 33 Abs 2 lit a FinStrG
- Lösungen
 - Argumentation über die subjektive Tatseite (kein Vorsatz)
 - Jahres-USt-Erklärung als Selbstanzeige ausgestalten
 - Vgl § 29 Abs 7 FinStrG als Spezialregel für derartige Fälle (keine Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen erforderlich)
 - Allerdings Restrisiko, wenn die Restschuld nicht den Verkürzungsbeträgen entspricht
 - Täternennung dennoch unentbehrlich
 - Zeitgerechte Abgabenerichtung unbedingt notwendig
 - Dh Zahlung binnen Monatsfrist ab Einreichung der Jahres-USt-Erklärung – auf den Bescheid darf nicht gewartet werden
 - Ev Stundungsersuchen gem § 212 BAO
 - Sperrwirkung nach § 29 Abs 3 lit d FinStrG wird dadurch nicht ausgelöst

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Umsatzsteuerdelikte und deren Sanierung

→ **Keine ordnungsgemäße Rechnung**

- Vorsteuerabzug setzt Vorliegen einer ordnungsgemäßen Rechnung voraus
 - Bei Rechnungsmängeln Einholung einer berechtigten Rechnung vom Leistenden erforderlich
- Rückwirkende Rechnungsberichtigung
 - Bislang nur auf Basis der UStR 2000 Rz 1831
 - Wird im Rahmen einer BP festgestellt, dass der VSt-Abzug aufgrund einer mangelhaften Rechnung vorgenommen wurde und wird die Rechnung binnen der vom Prüfer festzusetzenden Frist berichtigt, ist der ursprüngliche VSt-Abzug zu belassen
 - Vorabentscheidungsverfahren beim EuGH dazu anhängig
- Strafbarkeitsrisiko hoch, wenn Rechnungskorrektur nicht gelingt

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Umsatzsteuerdelikte und deren Sanierung

→ Gefälligkeitsrechnungen

- Über- bzw Unterfakturierung
- Vor- und Rückdatierung
- Umgeschriebene Rechnungen (privat auf betrieblich)
- Honorarnoten als Gefälligkeit

→ Gefahr des Abgabebetuges (§ 39 FinStrG)

- Ausschließliche gerichtliche Zuständigkeit
 - Zusammenrechnung strafbestimmender Wertbeträge mehrerer gleichartiger Grunddelikte nach jüngster OGH-Rsp möglich (OGH 15.4.2015, 12 Os 115/14g; kritisch dazu Schmoller in ZWF 1/2016, 31)
- Qualifizierte Begehungsvariante (insbesondere)
 - Unter Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden, Daten oder Beweismittel ODER
 - unter Verwendung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen
- „Unter Verwendung“ ist nach jüngster OGH-Rsp mit Bereithalten oder Produzieren gleichzusetzen. Eine tatsächliche Vorlage ist nicht erforderlich (vgl OGH 18.12.2015, 13 Os 73/15g)

13

8.9.2016

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Fallstricke bei der Selbstanzeige

→ Teilwirkung

- Strafaufhebung „insoweit“ (Teilwirkung), als bedeutsame Umstände offengelegt werden und Abgabebeträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er haftet, binnen Monatsfrist entrichtet werden

→ Keine wiederholte Selbstanzeige mehr möglich

- Keine straufhebende Wirkung bei neuerlichen Selbstanzeige für denselben Abgabensanspruch (= gleiche Abgabenart, gleiche Periode und gleicher Abgabepflichtiger)
 - Ausnahme: Vorauszahlungen (insb relevant für USt-VZ)
- Abgrenzung bloße Berichtigung / Selbstanzeige

→ „Strafzuschlag“

- Abgabenerhöhung bis zu 30 %, wenn Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet wird

14

8.9.2016

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

**Fallstricke
Selbstanzeige**

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

Fallstricke bei der Selbstanzeige

→ Schadensgutmachung

- Entrichtung der verkürzten Abgaben binnen Monatsfrist
 - bei Selbstbemessungsabgaben ab Abgabe der Selbstanzeige
 - ansonsten ab Bekanntgabe des geschuldeten Betrages
- Stundung gem § 212 BAO bis zu 2 Jahre grds möglich

→ Formvoraussetzungen

- Schriftlich, Telefax, mündlich, FinanzOnline
 - NICHT: per email oder telefonisch
- Einlagen bei der Behörde entscheidend
- Einreichung berechtigter Steuererklärungen ist keine zwingende Voraussetzung

Für Ihre Fragen stehe ich sehr gerne zur Verfügung!



Mag. Rainer Brandl

A 4040 **LINZ**, Ottensheimer Straße 32
1030 **WIEN**, Am Heumarkt 7
T +43 732 70 93-145, F +43 732 70 93-805
E Rainer.Brandl@leitnerleitner.com

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

beograd
bratislava
brno
budapest
linz
ljubljana
praha
salzburg
sarajevo
wien
zagreb
zürich
bucuresti *
praha *
sofia *
warszawa *



* Kooperation

Überblick

Beteiligungsrisiken

Nachforschungspflicht

Verhalten nach BP

Umsatzsteuerdelikte

Fallstricke Selbstanzeige

Ansprechpartner

Standorte

Kontaktdaten

LeitnerLeitner Consulting d.o.o.

SRB 11000 BEOGRAD, Knez Mihailova Street 1-3
t +381 11 655 51 05 f +381 11 655 51 06
e office.belgrade@leitnerleitner.com

BMB Leitner k.s.

SK 811 01 BRATISLAVA, Zámocká 32
t +421 2 591 018-00 f +421 2 591 018-50
e bratislava.office@bmbleitner.sk

LeitnerLeitner CZ, s.r.o.

CZ 120 00 PRAHA, Římská 12
CZ 639 00 BRNO, Vídeňská 995/63
t +420 773 511 879 t +421 903 482 702
e marian.novak@bmbleitner.sk

Leitner + Leitner Tax Kft

H 1027 BUDAPEST, Kapás utca 6-12
Viziváros Office Center B/IV
t +36 1 279 29-30 f +36 1 209 48-74
e office@leitnerleitner.hu

LeitnerLeitner GmbH

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 4040 LINZ, Ottensheimer Straße 32
t +43 732 70 93-0 f +43 732 70 93-156
e linz.office@leitnerleitner.com

Leitner + Leitner d.o.o.

SI 1000 LJUBLJANA, Dunajska cesta 159
t +386 1 563 67-50 f +386 1 563 67-89
e office@leitnerleitner.si

LeitnerLeitner Salzburg GmbH

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 5020 SALZBURG, Hellbrunner Straße 7
t +43 662 847 093-0 f +43 662 847 093-825
e salzburg.office@leitnerleitner.com

Leitner + Leitner Revizija d.o.o.

BIH 71 000 SARAJEVO, Ul. Hiseta 15
t +387 33 465-793
e office@leitnerleitner.ba

LeitnerLeitner GmbH

Wirtschaftsprüfer und Steuerberater
A 1030 WIEN, Am Heumarkt 7
t +43 1 718 98 90 f +43 1 718 98 90-804
e wien.office@leitnerleitner.com

LeitnerLeitner Consulting d.o.o.

HR 10 000 ZAGREB, Heinzlova ulica 70
t +385 1 60 64-400 f +385 1 60 64-411
e office@leitnerleitner.hr

LeitnerLeitner Zürich AG

CH 8001 ZÜRICH, Bahnhofstrasse 69a
t +41 44 226 36 10 f +41 44 226 36 19
e zuerich.office@leitnerleitner.com

Kooperationen

Stalfort Legal. Tax. Audit.

RO 012083 BUCUREȘTI, Str. Lt. Av. Vasile Fuica Nr. 15
t +40 21 301 03 53 f +40 21 315 78 36
e bukarest@stalfort.ro

Fučík & partneři, s.r.o.

CZ 110 00 PRAHA 1, Klimentská 1207/10
t +420 296 578 300 f +420 296 578 301
e ff@fucik.cz

Tascheva & Partner

BG 1303 SOFIA, Ulitsa Marko Balabanov 4
t +359 2 939 89 60 f +359 2 981 75 93
e office@tashevapartner.com

MDDP

PL 00-542 WARSZAWA, 49 Mokotowska Street
t +48 22 322 68 88 f +48 22 322 68 89
e biuro@mddp.pl