

# FINANZSTRAFRECHT

## AUFSÄTZE

### EU-FinAnpG 2019 – Neuerungen im Finanzstrafrecht

Am 22. Juli 2019 wurde das EU-FinAnpG 2019, BGBl I 62/2019, veröffentlicht. Neben dem EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz (EU-BStbG)<sup>1</sup> und diversen außersteuerlichen Gesetzesänderungen finden sich darin auch zahlreiche finanzstrafrechtliche Neuerungen. Mangels anderslautender Übergangsbestimmungen sind diese samt und sonders am Tag nach der Kundmachung des EU-FinAnpG 2019 im BGBl, somit am 23. Juli 2019, in Kraft getreten.

**Deskriptoren:** Umsatzsteuerbetrug, PIF-Richtlinie, Gewerbsmäßigkeit, Abgabenbetrug, Strafdrohung, Strafbemessung.

**Normen:** §§ 23, 33, 38, 39, 40 FinStrG.

Von Franz Althuber und Mario Felice

#### 1. Gemeinschaftsrechtliche Grundlagen des EU-FinAnpG 2019

Das Primärrecht der Europäischen Union enthält schon seit dem Vertrag von Lissabon aus dem Jahre 2009 explizite Regelungen zum strafrechtlichen Schutz der finanziellen Interessen der Union. So erklärt etwa Art 325 AEUV die Betrugsbekämpfung explizit zur Unionspolitik. Demnach bekämpfen die EU und die Mitgliedstaaten Betrügereien und sonstige gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtete rechtswidrige Handlungen mit Maßnahmen nach diesem Artikel, „die abschreckend sind und in den Mitgliedstaaten sowie in den Organen, Einrichtungen und sonstigen Stellen der Union einen effektiven Schutz bewirken“ (Art 325 Abs 1 AEUV). Gemäß Abs 4 leg cit beschließen das Europäische Parlament und der Rat gemäß dem ordentlichen Gesetzgebungsverfahren nach Anhörung des Rechnungshofs die erforder-

lichen Maßnahmen zur Verhütung und Bekämpfung von Betrügereien, die sich gegen die finanziellen Interessen der Union richten.

Auf der Grundlage dieser „Rechtsetzungsermächtigung“ legte die Europäische Kommission bereits im Juli 2012 einen Vorschlag einer Richtlinie über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der EU gerichtetem Betrug vor.<sup>2</sup> Im Juli 2017 wurde sodann – gestützt auf Art 83 Abs 2 AEUV (und nicht auf Art 325 AEUV) – die RL 2017/1371/EU<sup>3</sup> (sog „PIF“-Richtlinie“) verabschiedet, die von den Mitgliedstaaten bis Ende Juli 2019 in nationales Recht umzusetzen war.<sup>5</sup> Der österreichische Gesetzgeber ist dieser Verpflichtung mit dem EU-FinAnpG 2019, BGBl I 62/2019, nachgekommen. Bereits Erwägungsgrund 4 der PIF-Richtlinie zeigt deutlich die Intention des Europäischen Gesetzgebers und die Notwendigkeit der Schaffung eines eigenen Straftatbestandes:

*„Zum Schutz der finanziellen Interessen der Union bedarf es einer gemeinsamen Definition des Betrugs im Sinne des Geltungsbereichs dieser Richtlinie, die sämtliche betrügerischen Handlungen zu Lasten der Einnahmen- oder der Ausgabenseite und der Vermögenswerte des Gesamthaushalts der Europäischen Union [...] umfassen sollte [...]. Der Begriff der gegen das [...] gemeinsame Mehrwertsteuersystem [...] gerichtete-*

1 Vgl dazu etwa schon im Detail *Spanblöchl*, Das EU-Besteuerungsstreitbeilegungsgesetz zur Umsetzung der EU-Streitbeilegungsrichtlinie, ZSS 2019, 5 sowie *Kubik*, Das neue Verfahren zur Beilegung von grenzüberschreitenden Steuerstreitigkeiten in der EU, SWK 2019, 1018.

2 Vorschlag für eine RL des Europäischen Parlaments und des Rates über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug, KOM(2012) 363 endg vom 11. Juli 2012.

3 RL 2017/1371/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5. Juli 2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen

die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, ABl L 2017/198, 29.

4 „Protection des intérêts financiers“.

5 Zur historischen Entwicklung der PIF-Richtlinie vgl etwa *Staffler*, Schutz der finanziellen Interessen der Union mittels Strafrecht, ZfRV 2018, 52 mwN; *Glaser/Kert*, Richtlinie zur Bekämpfung von EU-Betrug angenommen, ZWF 2017, 290 sowie *Kert*, Europarechtliche Rahmenbedingungen zur Bestrafung von MwSt-Vergehen, in *Leitner/Brandl*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2018 (2019) 4 ff mwN.

*ten schweren Straftat bezieht sich auf die schwersten Formen des Mehrwertsteuerbetrugs, [...] aus denen eine ernsthafte Bedrohung für das gemeinsame Mehrwertsteuersystem und somit den Unionshaushalt erwächst. Gegen das gemeinsame Mehrwertsteuersystem gerichtete Straftaten sollten als schwerwiegende Straftaten gelten, wenn sie mit dem Hoheitsgebiet von zwei oder mehr Mitgliedstaaten verbunden sind, auf ein Betrugssystem zurückzuführen sind, bei dem die Straftaten in strukturierter Form mit dem Ziel begangen werden, einen ungerechtfertigten Vorteil aus dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zu ziehen, und wenn der durch die Straftaten verursachte Gesamtschaden sich auf mindestens 10 000 000 EUR beläuft. [...] Mit dieser Richtlinie soll ein Beitrag zur Bekämpfung dieser Formen der Kriminalität geleistet werden.“*

Die in der PIF-Richtlinie explizit zur Umsatzsteuer enthaltenen Regelungen sind spärlich. Während in Art 1 Abs 2 leg cit lediglich festgehalten wird, dass „in Bezug auf Einnahmen aus den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln“ die Richtlinie nur bei schwerwiegenden Verstößen „gegen das gemeinsame Mehrwertsteuer-System“ Anwendung finden soll, enthält Art 3 Abs 2 lit d der PIF-Richtlinie eine Aufzählung von Tatmodalitäten, die – sofern sie im Rahmen eines grenzüberschreitenden Betrugssystems erfolgen – als „Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union“ zu qualifizieren sind.

## 2. Neuer Tatbestand „Grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug“

### 2.1. Allgemeines

Der neu geschaffene Tatbestand des „grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetruges“ setzt die Vorgaben der PIF-Richtlinie in weiten Teilen nahezu wörtlich um. Gemäß § 40 Abs 1 FinStrG idF EU-FinAnpG 2019 macht sich schuldig, wer vorsätzlich ein grenzüberschreitendes Betrugssystem,<sup>6</sup> in welchem Lieferungen oder sonstige Leistungen ganz oder zum Teil ausgeführt oder vorge-täuscht werden, schafft oder sich daran beteiligt, indem er

- falsche, unrichtige oder unvollständige Umsatzsteuererklärungen oder Unterlagen verwendet oder vorlegt, oder
- umsatzsteuerrelevante Informationen unter Verletzung einer gesetzlichen Verpflichtung verschweigt, oder
- unter Einreichung von richtigen Umsatzsteuererklärungen betrügerisch Einnahmehausfälle an Umsatzsteuer herbeiführt, in dem die geschuldete Umsatzsteuer nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder unrechtmäßig Umsatzsteuergutschriften geltend gemacht werden.

Zusätzlich zu diesen Begehungsformen muss der gesamte Einnahmehausfall<sup>7</sup> an Umsatzsteuer im Gemeinschaftsgebiet insgesamt mindestens EUR 10 Millionen betragen.

### 2.2. Abgabe einer richtigen Umsatzsteuererklärung

Wie § 40 Abs 1 lit c FinStrG idF EU-FinAnpG 2019 zu entnehmen ist, kann der Tatbestand des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetruges auch trotz Abgabe einer richtigen Umsatzsteuererklärung verwirklicht werden. Sanktioniert wird daher die **bloße Nichtentrichtung der Umsatzsteuer**.<sup>8</sup>

Außerhalb des Anwendungsbereiches des § 40 FinStrG werden hingegen finanzstrafrechtliche Konsequenzen durch die rechtzeitige Abgabe richtiger Umsatzsteuererklärungen ausgeschlossen. Mangels Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht scheidet eine Bestrafung gemäß § 33 FinStrG in solchen Fällen nämlich aus.

### 2.3. Wertgrenzenproblematik

Für die Berechnung der Wertgrenze von EUR 10 Millionen ist auf eine Gesamtbetrachtung (österreichische Umsatzsteuer und Umsatzsteuer, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union in Zusammenhang mit einem grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug entstanden ist) abzustellen. Die für die Anwendbarkeit des § 40 FinStrG notwendigerweise zu kalkulierende Höhe des Einnahmehausfalls an Umsatzsteuer hat dabei grundsätzlich dergestalt zu erfolgen, dass der Berechnung stets jene Beträge zugrunde zu legen sind, die bei

6 Vgl zu möglichen USt-Betrugsmodellen in der Praxis etwa *Huber/Huber*, Grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug, in *Eberl/Leopold/Huber* (Hrsg), Brennpunkt Betriebsprüfung – Vorhof zum Finanzstrafverfahren (2018) 294 ff mwN.

7 In der PIF-Richtlinie wird der Terminus „Gesamtschaden“ verwendet. Der österreichische Gesetzgeber verwendet aber (deckungsgleich) den schon aus § 29 FinStrG bekannten Begriff „Einnahmehausfall“.

8 Von dieser Tatmodalität sollen jene Betrugsfälle erfasst werden, in denen im Rahmen eines grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbe-

trugssystems zwar gesetzeskonforme Steuererklärungen eingereicht werden, jedoch von vornherein der Vorsatz besteht, die Umsatzsteuer nicht zu entrichten; nicht zuletzt aufgrund des geringeren Unrechtsgehalts bei der Abgabe von richtigen Abgabenerklärungen kritisch offenbar auch *Kert*, Europarechtliche Rahmenbedingungen zur Bestrafung von MwSt-Vergehen, in *Leitner/Brandl*, Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2018 (2019) 21.

Entstehung der Steuerschuld im Inland anzusetzen wären (§ 40 Abs 3 FinStrG idF EU-FinAnpG 2019). Ein ausländischer Einnahmenausfall an Umsatzsteuer wird – vereinfacht formuliert – nach österreichischem Recht berechnet. Der Beschuldigte hat jedoch die Möglichkeit, einen allenfalls tatsächlich niedrigeren Einnahmenausfall im Ausland nachzuweisen, indem er einen rechtskräftigen Bescheid der für die Abgabenerhebung im EU-Ausland zuständigen Behörde beibringt.

§ 40 Abs 3 FinStrG idF EU-FinAnpG 2019 orientiert sich damit an der schon bisher existierenden – nicht unumstrittenen<sup>9</sup> – Bestimmung des § 35 Abs 5 FinStrG und schafft ein **fiktives Tatbestandselement**, das mit dem strafrechtlichen Ermittlungsgrundsatz uE kaum in Einklang zu bringen ist. Ein fiktiver, bloß aufgrund fehlender Nachweise als erfüllt angenommener Sachverhalt kann strafrechtlich nicht relevant sein. Das Gesetz normiert damit in Wahrheit eine verfassungsrechtlich bedenkliche Beweislastumkehr<sup>10</sup> hinsichtlich des sachlichen Anwendungsbereiches einer Strafbestimmung.

#### 2.4. Sanktionen (§ 40 Abs 2 FinStrG idF EU-FinAnpG 2019)

Gemäß Art 7 Abs 1 der PIF-Richtlinie ist „Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union“ mit **wirksamen, verhältnismäßigen und abschreckenden Sanktionen** zu ahnden. Der österreichische Gesetzgeber hat hier den Weg beschritten, sich im Anwendungsbereich des § 40 FinStrG an der Strafdrohung für schweren Betrug (§ 147 StGB) zu orientieren.

Der grenzüberschreitende Umsatzsteuerbetrug ist demnach mit Freiheitsstrafe von einem bis zu zehn Jahren zu ahnden. Neben einer acht Jahre nicht übersteigenden Freiheitsstrafe kann eine Geldstrafe von bis zu EUR 2,5 Millionen verhängt werden. Verbände sind mit einer Verbandsgeldbuße von bis zu EUR 8 Millionen zu bestrafen.

### 3. Vorsatzdelikte – Erhöhung der Strafdrohungen

Beim Tatbestand der Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) wurde die maximale Strafdrohung für die (in schwerwiegenden Fällen) zusätzlich zur Geldstrafe zu verhängende

Freiheitsstrafe im Rahmen des EU-FinAnpG 2019 von bisher zwei Jahren auf vier Jahre erhöht. Dasselbe gilt für die in § 35 FinStrG normierten Tatbestände (Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben) sowie für die Abgabenhelerei (§ 37 FinStrG), wenn der strafbestimmende Wertbetrag mehr als EUR 100.000 beträgt.<sup>11</sup>

Gravierender sind die Änderungen beim Abgabebetrag (§ 39 FinStrG). Dieser liegt in seiner Grundvariante bei einer Abgabenhinterziehung mit hoher krimineller Energie (Urkundenfälschung, Scheingeschäfte, etc) vor, wenn der strafbestimmende Wertbetrag mehr als EUR 100.000 beträgt. Hier sieht das Gesetz (auch schon bisher) als vorrangige Sanktionsfolge die („primäre“) Freiheitsstrafe vor. Dazu steht dem Schöffengericht nunmehr ein Strafraum von bis zu fünf Jahren zur Verfügung. Neben einer Freiheitsstrafe von bis zu vier Jahren kann zusätzlich eine Geldstrafe von bis zu EUR 1,5 Millionen verhängt werden. Die maximale Verbandsgeldbuße beträgt EUR 5 Millionen. Übersteigt der strafbestimmende Wertbetrag EUR 500.000, ist eine Freiheitsstrafe von zumindest einem bis zu maximal zehn Jahren vorgesehen. Hier kann neben einer Freiheitsstrafe von maximal acht Jahren eine Geldstrafe von bis zu EUR 2,5 Millionen verhängt werden. Die maximale Verbandsgeldbuße beträgt nunmehr bei einem Hinterziehungsbetrag von mehr als EUR 500.000 bis zu EUR 8 Millionen.

### 4. Gewerbsmäßige Begehung – Berücksichtigung bei der Strafzumessung

#### 4.1. Allgemeines

Schon mit dem Abgabenänderungsgesetz 2015 (AbgÄG 2015), BGBl I 163/2015, wurde die Bestimmung des § 38 FinStrG betreffend die gewerbsmäßige Tatbegehung grundlegend geändert.<sup>12</sup> In der Praxis ergab sich durch diese Neufassung eine deutliche Zunahme der Komplexität der Norm bei einem gleichzeitig wesentlich eingeschränkteren Anwendungsbereich. Es kam durch die Novellierung des § 38 FinStrG zu einer Abkehr vom – mit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in Einklang stehenden – „sich eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen“ hin zu einer **Legaldefinition des Tatbe-**

9 Vgl etwa *Brandl/Leitner/Schrottmeier/Toifl*, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, 60 sowie *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 1851.

10 So auch mit guten Gründen zu § 35 Abs 5 FinStrG etwa *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 35 Rz 159.

11 Art 7 Abs 4 der PIF-Richtlinie sieht unter anderem vor, dass bei verschiedenen Delikten bereits ab einem Verkürzungsbetrag von

EUR 10.000 eine Freiheitsstrafe anzudrohen ist. Aus diesem Grund wurde die Wertgrenze für die Spruchsenatzzuständigkeit (§ 58 Abs 2 lit a FinStrG) bei den Delikten der §§ 35 und 37 FinStrG von EUR 15.000 auf EUR 10.000 gesenkt.

12 Vgl zur Rechtsentwicklung *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) Rz 1936 f mwN.

standselements der Gewerbsmäßigkeit, die nur mehr rein formal-rechtlich auszulegen war.<sup>13</sup> Das Ziel des Gesetzgebers, nämlich eine härtere Bestrafung von Finanzstraf-tätern herbeizuführen, die wiederholt und gezielt zur persönlichen Bereicherung vorgehen, wurde uE durch § 38 FinStrG idF AbgÄG 2015 nicht erreicht.

Eine gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung gemäß §§ 33 Abs 1, 38 FinStrG idF AbgÄG 2015 hatte nur mehr derjenige zu verantworten, der, bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen des § 38 Abs 2 FinStrG und nachweislich unter Berücksichtigung des Zweifelsgrundsatzes des § 98 Abs 3 FinStrG, absichtlich unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenhinterziehung bewirkte, wobei er diese Tat auch in Zukunft wiederholen will und sich selbst (unmittelbar und persönlich) durch die nunmehrige Tatbegehung einen (auch zukünftig) fortlaufenden, nicht bloß geringfügigen abgabenrechtlichen Vorteil (nach einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung von monatlich mehr als EUR 400) zu verschaffen trachtete.<sup>14</sup> Als weitere rechtliche Voraussetzung galt etwa die nachweisliche vorherige Begehung mindestens zweier Abgabenhinterziehungen oder eine bereits zuvor erfolgte Bestrafung wegen einer solchen. War die Absicht in Bezug auf die Erlangung eines derartigen direkten, wiederholt werden sollenden, nicht bloß geringfügigen abgabenrechtlichen Vorteiles im Zweifel nicht nachweisbar oder kam der abgabenrechtliche Vorteil dem Täter nur mittelbar zugute, so war das Tatbild der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung in subjektiver Hinsicht und in Ermangelung der objektiven Kriterien nicht erfüllt.

#### 4.2. Abschaffung statt Sanierung

§ 38 FinStrG ist nunmehr mit Inkrafttreten des EU-FinAnpG 2019 ersatzlos entfallen. Um der generellen Notwendigkeit der Ahndung gewerbsmäßiger und somit mit hoher krimineller Energie begangener Taten dennoch gerecht zu werden, wurde nunmehr allerdings die Absicht, sich oder einem Verband, als dessen Entscheidungsträger der Täter gehandelt hat, durch die wiederkehrende Begehung eine nicht nur geringfügige fortlaufende Einnahme zu verschaffen, als **Erschwerungsgrund in § 23 Abs 2 FinStrG** aufgenommen.

Der nunmehrige Lösungsansatz des Gesetzgebers erinnert an die Strategie, als mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl I 118/2015, die leicht fahrlässige Tatbegehung im Finanzstrafgesetz straffrei gestellt wurde.<sup>15</sup> Hier war zuvor im Rahmen der FinStrG-Novelle 2014, BGBl I 65/2014, die Unterscheidung zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit in den Fokus gerückt, zumal bei Selbstanzeigen im Zusammenhang mit abgabenrechtlichen Prüfungen nur bei zumindest grob fahrlässiger Tatbegehung ein Abgabenerhöhungszuschlag nach § 29 Abs 6 FinStrG zu verhängen ist.<sup>16</sup> Bis dahin fristete die Unterscheidung zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit in der Praxis eher ein Schattendasein, da beide Begehungsformen in § 34 FinStrG, mit der Ausnahme des Beraterprivilegs, gemeinsam bestraft wurden.

#### 4.3. Günstigkeitsvergleich

Die Frage des Günstigkeitsvergleichs nach der Reform des § 38 FinStrG durch das AbgÄG 2015 war eindeutig zu beantworten. Wenn sämtliche vom Schuldspruch erfassten Taten die Tatbestandselemente des § 38 FinStrG sowohl nach der alten als auch nach der neuen Rechtslage erfüllten, waren die jeweiligen Strafdrohungen nach dieser gleich hoch wie nach jener. Davon ausgehend war die Normenlage zum Urteilszeitpunkt in ihrer fallkonkreten Gesamtauswirkung nicht günstiger als die Normenlage zur Tatzeit, sodass gemäß § 4 Abs 2 FinStrG Tatzeitrecht anzuwenden war.<sup>17</sup>

Nunmehr ist der Qualifikationstatbestand der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung iSd § 38 FinStrG außer Kraft getreten. Für bis zum 31. Dezember 2010 begangene Finanzvergehen bestimmt jedoch die ausdrückliche Übergangsbestimmung des § 265 Abs 1 Z 1p FinStrG nach wie vor die Weitergeltung des § 38 FinStrG idF vor BGBl I Nr 104/2010: Demnach sind die §§ 38, 39, 40 und 44 in der vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl I Nr 104/2010 geltenden Fassung auf vor Inkrafttreten des Bundesgesetzes BGBl I Nr 104/2010 begangene Finanzvergehen weiterhin anzuwenden.

Während im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren die absolute Verfolgungsverjährung von zehn Jahren (§ 31 Abs 5 FinStrG) der Anwendung des § 38 FinStrG bald ein Ende bereiten wird, ist für gerichtliche

13 *Barth/Felice*, Gewerbsmäßige Tatbegehung der Abgabenhinterziehung in der Praxis, ZWF 2018, 254.

14 Vgl BFG 5.6.2018, RV/5300017/2017, dazu Revision vom VwGH zurückgewiesen: Beschluss vom 28.2.2019, Ra 2019/16/0130

15 Dazu ua *Brandl/Leitner*, Grobe Fahrlässigkeit als Strafbarkeitsschwelle im Finanzstrafrecht, SWK 2015, 1260; *Naber*, Grobe

Fahrlässigkeit 2016 – Was ist eigentlich grob fahrlässig? taxlex 12/2015, 389 sowie *Twardosz* in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 8 Rz 110 ff mwN.

16 Weiterführend *Althuber/Spornberger*, FinStrG-Novelle 2014 – Verschärfungen bei Selbstanzeigen, ecolex 2014, 812 mwN.

17 Vgl etwa OGH 24.4.2019, 13 Os 129/18x ua.

Finanzstrafverfahren absehbar, dass § 38 FinStrG noch etwas länger von Relevanz sein kann und wird.

Die **Durchführung des Günstigkeitsvergleiches** nach dem Wegfall des § 38 FinStrG führt in der Praxis zu durchaus beschwerlichen Hürden: Gemäß § 4 Abs 2 FinStrG sind nämlich nicht isoliert einzelne Sanktionselemente des Tatzeitrechts und der Normenlage zum Urteilszeitpunkt einander gegenüber zu stellen, sondern ist vielmehr zu prüfen, welches Gesetz in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre.<sup>18</sup> Daher muss nunmehr einfallbezogen darauf Bedacht genommen werden, dass sich durch das EU-FinAnpG 2019 auch der in § 33 Abs 5 FinStrG vorgesehene Strafrahmen für die in bestimmten Fällen zusätzlich zur Geldstrafe zu verhängende Freiheitsstrafe erhöht hat. Bei gesamthafter Betrachtung des FinStrG ist die aktuelle Rechtslage für den Finanzstraf-täter jedenfalls nicht zwingend günstiger geworden.

#### 4.4. Erschwerungsgrund bei der Strafzumessung

Gleichzeitig mit der Aufhebung des § 38 FinStrG wurde § 23 Abs 2 FinStrG zur Strafbemessung bei wiederkehrender Tatbegehung neu gefasst. Nunmehr sind bei der Bemessung der Strafe die Erschwerungs- und die Milderungsgründe, soweit sie nicht schon die Strafdro-

hung bestimmen, gegeneinander abzuwägen. „[...] *Dabei ist darauf Bedacht zu nehmen, ob es dem Täter darauf angekommen ist, sich oder einem Verband, als dessen Entscheidungsträger er gehandelt hat, durch die wiederkehrende Begehung der Tat eine nicht nur geringfügige fortlaufende Einnahme zu verschaffen. Eine wiederkehrende Begehung liegt vor, wenn der Täter bereits zwei solche Taten begangen hat oder einmal wegen einer solchen Tat bestraft worden ist.* [...]“.

Die **Absicht der Verschaffung einer fortlaufenden Einnahme** soll dann vorliegen, wenn der Täter bereits zwei solche Taten begangen hat oder bereits einmal wegen einer solchen Tat bestraft wurde. Die „Geringfügigkeitsklausel“ des § 38 FinStrG idF BGBl I Nr 163/2015, die den dort verlangten abgabenrechtlichen Vorteil als einen solchen definierte, der nach einer jährlichen Durchschnittsbetrachtung monatlich den Betrag von EUR 400 übersteigt, findet sich nun dem Grunde nach gleichlautend ausformuliert bezogen auf die fortlaufende Einnahme im § 23 Abs 2 FinStrG wieder. Auch wenn hier nicht mehr explizit EUR 400 gefordert sind, ist doch davon auszugehen, dass die Rechtsprechung diesen erprobten Betrag im Sinne eines **Richtwertes** heranziehen wird. Ähnlich analog wird wohl mit den Begriffen „wiederkehrend“, „fortlaufend“ und „solche Taten“ verfahren werden.

## 5. Conclusio

Die Revision des FinStrG im Rahmen des EU-FinAnpG 2019 birgt auf den ersten Blick **neue und unmittelbar anzuwendende Regelungen** für das „übliche Tagesgeschäft“ des Finanzstrafrechtsanwenders. Dieser Eindruck ist jedoch bei näherer Betrachtung – zumindest teilweise – zu relativieren. Während die Aufhebung des Qualifikationstatbestands der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung und der neue Erschwerungsgrund bei der Strafzumessung sicher häufig praktische Relevanz hat, so muss dies nicht zwingend auch für die Erhöhung der Strafdrohungen und den neuen Tatbestand „Grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug“ gelten.

In der Rechtssprechungspraxis wurden auch bislang schon die bestehenden Strafdrohungen für die vorsätzliche Abgabenhinterziehung bei

weitem nicht vollständig ausgereizt. Da exakte Daten über ausgesprochene Freiheitsstrafen durch das BMF nicht ausgewiesen werden, kann diesbezüglich nur auf eine subjektive Einschätzung von behördlichen Finanzstrafreferenten und Beratern Bezug genommen werden. Hier ist im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren vor der Finanzstrafbehörde Wien und damit seit 1. Jänner 2013 kein Ausspruch einer primären Freiheitsstrafe erinnerlich. Selbst im gerichtlichen Finanzstrafverfahren stellen Freiheitsstrafen für Finanzvergehen eher die Ausnahme als die Regel dar, insofern nicht Abgabebetrug nach § 39 FinStrG oder das Zusammentreffen von Abgabenhinterziehung mit Delikten des Kriminalstrafrechts vorliegt. Die Novellierung des Strafrahmens wird sich daher uE nicht merklich auswirken.

18 Vgl für viele OGH 27.5.2004, 15 Os 163/03; 25.1.2011, 14 Os 129/10 t; 22.11.2012, 13 Os 46/12 g.

Wenn man die Verhältnisse beim Abgabenaufkommen berücksichtigt, bei dem die Umsatzsteuer (samt EUSt) mit einem Volumen von EUR 29,35 Milliarden deutlich die Führungsposition inne hat, stellt jede Maßnahme zur Bekämpfung von Umsatzsteuerbetrug de facto nicht nur eine Maßnahme zum Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union, sondern auch und insbesondere eine solche zum Schutz des nationalen Haushalts, dar.<sup>19</sup> Hervorzuheben ist in diesem Zusammenhang, dass nur rund 2% der MwSt-Einnahmen der EU zufließen. Insofern ist die Einführung des Tatbestands „Grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug“ aus der Sicht jeder Steuerzahlerin und jedes Steuerzahlers zweifelsohne begrüßenswert. Ob die oben beschriebene „Wertgrenzenproblematik“ allerdings überhaupt eine hinreichende Kalkulation des strafbestimmenden Wertbetrages, nämlich im Sinne einer ausreichenden Sicherheit für ein gerichtliches Finanzstrafverfahren, zulässt, muss bezweifelt werden. Auch die absolute Höhe der Wertgrenze ist mit EUR 10 Millionen so gelegt, dass in der Praxis wohl nur Ausnahmefälle, nicht aber „alltägliche“ Umsatzsteuerbetrügereien, darunter subsumiert werden können.

Im Lichte der zunehmenden Verflechtung und Zusammenarbeit der Steuer- und Strafverfolgungsbehörden innerhalb der EU, welche sich organisationsseitig etwa in der Einführung eines *Umsatzsteuer-Betrugs-Bekämpfungskompetenz-Centers* (USt-BBCC) bei der Steuerfahndung niedergeschlagen hat, ist die Einführung des Tatbestands „Grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug“ stimmig. Ob der Gesetzgeber auf zukünftige Entwicklungen vorausschauend agiert hat oder § 40 FinStrG mangels Existenz praktischer Anwendungsfälle als „Gold Plating“ etikettiert werden wird, bleibt freilich abzuwarten.

Der Wegfall des § 38 FinStrG ist uE ambivalent zu sehen. Im Allgemeinen wird eine Milderung des Steuerstrafrechts in der Öffentlichkeit grundsätzlich wohlwollend zur Kenntnis genommen. Die inhaltliche Auseinandersetzung mit den objektiven Kriterien zum Vorliegen von wiederkehrender und eigennützlicher Abgabenhinterziehung wurde vom Ermittlungsverfahren in die Strafbemessung und damit in die Verantwortung der Spruchsenate und Richter an den Landesgerichten verschoben. Positiv ist zu bemerken, dass die Problematik, wonach der Täter nur dann, wenn er selbst Abgabepflichtiger ist, sich auch selbst unmittelbar einen abgabenrechtlichen Vorteil verschaffen konnte, durch die neue Formulierung beseitigt wurde.

Die in der Praxis häufig auftretenden unterschiedlichen Fallkonstellationen von Unternehmensformen, in denen Finanzstraf Täter organisiert sein können, führen nun nicht mehr zu höchst unterschiedlichen, sondern zu einheitlichen Ergebnissen im anwendbaren Strafraum. Die konkretisierenden Konditionen der „Geringfügigkeitsklausel“, der „wiederkehrend“ und „fortlaufenden“ Begehungsform und der Bestrafung wegen einer „solchen Tat“ iSd § 38 FinStrG waren schon bisher in der praktischen Anwendung problematisch. Die Neufassung des § 23 Abs 2 FinStrG löst die zu Grunde liegenden Fragen nicht zur Gänze, sondern lässt diese an neuer Stelle – nämlich bei der Strafbemessung – wiederaufleben.

#### Korrespondenz:

Dr. Franz Althuber, LL.M.,  
franz.althuber@asp-law.at;  
Mag. Mario Felice, MA,  
mario.felice@bmf.gv.at

19 Daten und Fakten der Finanzverwaltung, [https://www.bmf.gv.at/Abg\\_Aufkommen.html](https://www.bmf.gv.at/Abg_Aufkommen.html), [abgerufen am 10.10.2019].