

**Kammer der Wirtschaftstreuhänder
Fachsenat für Steuerrecht**

Reformvorschläge Finanzstrafrecht

Prioritätenliste

Datum:
22. Februar 2010

Vorbemerkung:

Es wäre wünschenswert, wenn das FinStrG insgesamt überdacht, der Grundrechtsschutz verbessert und das seit langem diskutierte Reformvorhaben sachgerecht umgesetzt werden könnte.

Im Folgenden werden die Vorschläge der Arbeitsgruppe Finanzstrafrecht des Fachsenats für Steuerrecht kurz dargestellt, wobei einleitend jeweils schlagwortartig der Reformbedarf angesprochen wird, nachfolgend eine kurze Begründung gegeben wird und ein konkreter Änderungsvorschlag abgeleitet wird.

§§ ohne Bezeichnung beziehen sich auf das FinStrG.

Die vorliegende Prioritätenliste bildet einen Auszug der wichtigsten Punkte aus den umfassenden Reformvorschlägen des Fachsenates. Die Gliederung der Reformvorschläge wurde beibehalten und weniger wichtige Punkte weggelassen.

I. ALLGEMEINER UND BESONDERER TEIL

1. Bedingte Strafnachsicht auch im verwaltungsbehördlichen Verfahren

- Begründung:
Siehe Rechtsgutachten Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil

2. Keine Strafbarkeit bei leichter Fahrlässigkeit

- Begründung:
Aufgrund seiner Kurzlebigkeit in Folge permanenter Novellierung und seiner Anknüpfungen an wirtschaftliche Vorgänge bereitet das Steuerrecht dem Rechtsanwender erhebliche Auslegungsschwierigkeiten. Eine umfassende Kenntnis des Steuerrechts ist inzwischen auch Experten nicht mehr zumutbar. Bei sachgerechter Förderung unternehmerischen eigenverantwortlichen Handelns sollte daher eine gewisse Fehlertoleranz für leicht fahrlässig begangene Verletzungen der Steuerrechtsordnung bestehen. So hat es sich auch in Deutschland bewährt, lediglich die leichtfertige Steuerverkürzung (entspricht der groben Fahrlässigkeit) zu ahnden.

4. Verfassungskonforme und klare Ausgestaltung der Selbstanzeige

Wesentliche Aspekte:

b) Die Abgabe einer erstmaligen oder korrigierten zutreffenden Steuererklärung soll jedenfalls als Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der maßgebenden Umstände ausreichen.

- Begründung:
Selbstanzeigen erfolgen in der Praxis regelmäßig in Form von berichtigten Steuererklärungen, womit dem Ziel der Selbstanzeige vollinhaltlich Rechnung getragen wird. Es sollte klargestellt werden, dass diese Form des „Auffüllens“ des Offenlegungsdefizits jedenfalls bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zur Strafaufhebung führt.

Auch die gebotene EDV-technische Abwicklung (Finanz-Online) erfordert eine derart effiziente Abwicklung.

In diesem Zusammenhang vgl auch den Änderungsvorschlag zu § 29 Abs 5 unten lit f. Es sollte daher klargestellt werden, dass eine erstmalige Abgabe einer rechtmäßigen Steuererklärung sowie einer rechtmäßigen berichtigten Steuererklärung jedenfalls als Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der maßgebenden Umstände im Sinne des ersten Satzes gilt.

c) Eliminierung der Frist von 2 Jahren hinsichtlich des Zahlungsaufschubes im Rahmen einer strafbefreienden Selbstanzeige

- Begründung:
In der Praxis ereignen sich Fallkonstellationen, in welchen – auf Grund von langwierigen Ermittlungen der Abgabenbehörde – das Überschreiten der 2-Jahres Frist zu unbilligen Ergebnissen führt. Dem Gesetzgeber waren diese Probleme bewusst, da er in den FinStrG-Nov 1975 und 1985 die maßgebliche Frist von 6 Monaten auf ein Jahr und danach auf 2 Jahre verlängert hat. Das Ziel der Selbstanzeige lässt auch eine längere Frist für die Schadensgutmachung sachgerecht erscheinen; eine Verlängerung der Frist von 2 auf 5 Jahre erscheint sinnvoll.

d) Anpassung des Ausschlussgrundes des § 29 Abs 3 lit a (Verfolgungshandlung)

- Begründung:
Gegen den Ausschlussgrund des § 29 Abs 3 lit a bestehen erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken, weil jede Verfolgungshandlung – auch die dem Betroffenen noch nicht bekannte – die Strafaufhebungswirkung verhindert. Damit weiß der Betroffene nicht, ob die erstattete Selbstanzeige nicht als Bumerang, nämlich als Selbstbezeichnung wirkt, weil vielfach von einer bereits gesetzten Verfolgungshandlung keine Kenntnis des Selbstanzeigers besteht.
Aus diesem Grund soll – wie dies bereits beim Ausschlussgrund des § 29 Abs 3 lit b der Fall ist – der Tatbestand des § 29 Abs 3 lit a um das Erfordernis der Kenntnis von der Verfolgungshandlung erweitert werden.

e) Selbstanzeige wirkt für alle Täter und Tatbeteiligten (Täternennung nicht mehr erforderlich)

- Begründung:
§ 29 Abs 5 führt vielfach dazu, dass die Selbstanzeige als Waffe und Erpressungsmittel eingesetzt wird bzw „erpresserische“ Wettläufe um die Strafaufhebungswirkung in der Wirtschaft geführt werden. Die Strafaufhebungswirkung sollte berechenbar, unbüro-

kratisch und weit erfolgen, um sicher zustellen, dass die Selbstanzeige auch ihr Ziel erreicht.

f) Streichung der zeitlichen Begrenzung der Selbstanzeigemöglichkeit in § 49a / Ansiedelung in § 29

- Begründung:
Aufgrund des geringen Unwertgehaltes der Finanzordnungswidrigkeit erscheint eine zeitliche Begrenzung der Selbstanzeigemöglichkeit nicht gerechtfertigt, womit der Absatz 2 zu streichen wäre. Wenn er nicht gestrichen wird, sollte er aus systematischen Gesichtspunkten in § 29 FinStrG angesiedelt werden.

7. Wiedereinführung der absoluten Verjährung auch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren

- Begründung:
Gerade bei Finanzstrafverfahren ist eine rasche Aufdeckung und Ahndung der Vergehen insbesondere aus rechtsstaatlichen und verfassungsrechtlichen Gründen dringend geboten. Finanzstrafverfahren, die Jahrzehnte nach Verwirklichung der Delikte abgeführt werden, sind grundrechtlich bedenklich (überlange Verfahrensdauer iSv Art 6 EMRK) und bergen auch die Gefahr von Fehlentscheidungen, da wegen des Zeitablaufs Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung eintreten können (vgl Ritz, SWK 2003, S 827).

Folglich sollte auch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren – wie vor dem AbgÄG 1998 – eine absolute Verjährung eingreifen. Es sollte § 31 Abs 5 idF FinStrG-Nov 1985 wieder eingeführt werden.

9. Anwendung des Tagessatzsystems auch im Finanzstrafrecht zur sachgerechten Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit

- Begründung:
Nach § 23 Abs 3 FinStrG sind auch die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters bei der Strafbemessung zu berücksichtigen. Das ist nach der Strafbemessungspraxis der Finanzstrafbehörden/Gerichte ein Lippenbekenntnis, weil das derzeitige Sanktionensystem keinerlei Richtschnur aufzeigt, wie die Leistungsfähigkeit des Täters bei der Bemessung sachgerecht berücksichtigt werden kann. In der Praxis haben sich vielmehr starre Schemata entwickelt, die die Leistungsfähigkeit kaum berücksichtigen. Demnach sollte auch im Finanzstrafrecht vom System der Wertbeträge Abstand genommen werden und ein Tagessatzsystem – wie in Deutschland – eingeführt werden. Die Nichtberücksichtigung der Leistungsfähigkeit erscheint insbesondere bedenklich, als im Fall der Nichtentrichtung der Geldstrafe eine Ersatzfreiheitsstrafe droht.

10. § 33 – Ausgestaltung als stufenlose Deliktsqualifikation

- Begründung:

Siehe zur weitreichenden Problematik iZm der nunmehr gefestigten Judikatur des OGH (19.3.2009, 13 Os 105/08b) *Leitner*, Grundsatzjudikatur des OGH zum FinStrG, Tatbegriff, Bezugszeitpunkt des Vorsatzes, Durchgriffsbesteuerung bei FL-Stiftungen, SWK-Heft 22/2009, S 677ff.

Folgende Beispiele zur Illustration:

Ein Abgabepflichtiger hat in seiner Einkommensteuererklärung 2006 vorsätzlich EUR 1.000,00 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und darüber hinaus aufgrund eines entschuldbaren Irrtums EUR 1.000.000,00 Spekulationseinkünfte nicht versteuert. Die stRsp kommt diesbezüglich zum Ergebnis, dass die Tat der Abgabenhinterziehung (Einkommensteuer 2006) nur den Erfolg der Abgabe der unrichtigen Steuererklärung insgesamt erfassen kann, ein Vorsatz dem Grunde nach vorliegt und demnach die Verkürzung und damit der strafbestimmende Wertbetrag EUR 500.500,00 beträgt und die Sanktionsgrenze für die Geldstrafe damit EUR 1.001.000,00 beträgt. Folglich besteht auch Gerichtszuständigkeit.

Die weitreichenden Konsequenzen dieser Judikatur werden insbesondere bei Außenprüfungen von großen Unternehmen spürbar werden (insbesondere bei einer Vielzahl von Prüfungsfeststellungen; in diesem Fall führt eine vorsätzliche auch minimale Teilfeststellung dazu, dass alle Feststellungen des entsprechenden Jahres in den strafbestimmenden Wertbetrag einfließen).

Weitreichende Auswirkung hat diese Judikatur auch auf Beteiligungskonstellationen:

Ein Geschäftsführer hat durch einmalige, vorsätzliche, zu niedrige Bewertung des Vorratsvermögens eine Hinterziehung an Körperschaftsteuer 2006 iHv EUR 1.000.000,00 und darüber hinaus durch Geltendmachung privater Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben vorsätzlich eine Hinterziehung an Körperschaftsteuer 2006 iHv EUR 1.000,00 bewirkt. Der Buchhalter des Unternehmens hatte nur Kenntnis von der Abgabenhinterziehung iHv EUR 1.000,00 und hat sich nur diesbezüglich vorsätzlich an der Abgabenhinterziehung beteiligt. Im Hinblick auf die anderen Hinterziehungsbeträge hatte er keine Kenntnis und konnte diese auch nicht erkennen. Bei Zugrundelegung der stRsp besteht für dieses Delikt des Buchhalters gerichtliche Zuständigkeit, nicht aufgrund der Sonderregelung des § 53 Abs 4 FinStrG, sondern kraft Überschreiten der Zuständigkeitsgrenze gem § 53 Abs 1 lit b FinStrG. Wäre der Beitragstäter im gegenständlichen Beispiel nicht der Buchhalter, sondern zB der Steuerberater oder Rechtsanwalt, würde die gerichtliche Verurteilung – in diesem Fall unsachlicherweise – schwerwiegende Rechtsfolgen auslösen (regelmäßig Verlust der Berufsbefugnis).

12. Reduktion der derzeitigen Freiheitsstrafdrohungen bei qualifizierter Abgabenhinterziehung

(Gegebenenfalls Einführung eines strenger sanktionierten Straftatbestandes für betrügerische Steuererstattung, insbesondere Vorsteuererstattung)

- Begründung:

Aufgrund der zwingend zu verhängenden primären Geldstrafen erscheinen zusätzliche Freiheitsstrafen von bis zu 5 bzw 7 Jahren unverhältnismäßig streng und auch aus Präventionsgesichtspunkten nicht sinnvoll. Höhere Freiheitsstrafdrohungen als 3 Jahre sollten – wenn überhaupt – nur bei besonders strafwürdigen und gefährlichen Betrugspraktiken (betrügerische Vorsteuererstattungen) vorgesehen sein.

Es sollte der Rechtsbestand vor dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBl I 2004/57) wiederhergestellt werden. Betreffend geeigneter Spezialtatbestände verweisen wir auf *Brandl* in Finanzstrafrecht 2008, 151ff.

13. Einschränkung der Verbandsverantwortlichkeit im FinStrG entsprechend völkerrechtlichen Vorgaben

- Begründung:

§ 28a sieht die Verhängung einer Verbandsgeldbuße sowohl im gerichtlichen als auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren vor.

Im Bereich des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens ist die Verantwortlichkeit eines Verbandes auf alle vorsätzlichen und fahrlässigen Finanzvergehen sowie auf Finanzordnungswidrigkeiten anzuwenden.

Der Beweggrund der Schaffung einer Verantwortlichkeit von Verbänden war die Umsetzung der Erfordernisse des Zweiten Protokolls zum Schutz der gemeinsamen Interessen der EG vom 19.6.1997. Dieses sieht in Art 3 Abs 1 lediglich die Verantwortlichkeit der juristischen Person für Betrug, Bestechung und Geldwäsche vor, welche zu Gunsten der juristischen Person begangen wurde. Bei allen genannten Delikten handelt es sich ausschließlich um Vorsatzdelikte. Es ist zwar zuzugestehen, dass auch im Bereich des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens eine Verantwortlichkeit von Verbänden vorzusehen ist, da die Ahndung von Betrugsdelikten ab einer Aufgriffsschwelle von EUR 4.000 zwingend vorzusehen ist, nicht jedoch die – zwingende – Ausdehnung der Verbandsgeldbuße auf alle (vorsätzlich und fahrlässig begangenen) Finanzvergehen sowie Finanzordnungswidrigkeiten.

Abschließend kann daher festgehalten werden, dass die Zielrichtung des Übereinkommens die Verhinderung von groß angelegten internationalen Betrugsfällen und gleichwertiger Straftaten ist; für die Verantwortlichkeit von Verbänden im Bereich bloßer Fahrlässigkeitsdelikte und Finanzordnungswidrigkeiten besteht nicht nur kein zwingender Umsetzungsbedarf aus den internationalen Übereinkommen, es würde auch zu einer nicht sinnvollen und aus präventiven Gesichtspunkten nicht zu rechtfertigenden „Überkriminalisierung“ von Verbänden kommen.

Speziell im Bereich der Finanzordnungswidrigkeiten würde jedenfalls ein Wertungswiderspruch bestehen, wenn für bloßen Verwaltungsungehorsam eine Verantwortlichkeit des Verbandes entstehen würde.

Mit § 28a wurde die Verbandsverantwortlichkeit im Bereich des FinStrG exzessiv über die völkerrechtlich gebotenen Erfordernisse hinaus umgesetzt. Die entsprechenden Rechtsakte in der EU gebieten lediglich die Umsetzung im Bereich betrügerischer Handlungen; nicht jedoch im Bereich fahrlässiger Verkürzungen sowie Ordnungswidrigkeiten. Es wäre eine Reduktion auf die völkerrechtlichen Vorgaben der Verbandsver-

verantwortlich vorzunehmen. Vorbild für eine derartige Reduktion wäre § 38 Abs 2 Z 1 BWG.

II. VERFAHRENSRECHT

1. Anhebung der Grenzen für die gerichtliche Zuständigkeit (§ 53 Abs 1 und 2) sowie für die Senatszuständigkeit (§ 58 Abs 2)

- Begründung:
Die Zuständigkeitsgrenze für die gerichtliche Zuständigkeit sollte aufgrund ihres langjährigen unveränderten Bestandes valorisiert werden. Dementsprechend wird eine Anhebung von EUR 75.000 auf EUR 100.000 vorgeschlagen.
In den Fällen des § 53 Abs 2 beträgt die Zuständigkeitsgrenze für die gerichtliche Zuständigkeit derzeit EUR 37.500. Es sind keine sachlichen Gründe ersichtlich, warum hier eine abweichende Zuständigkeitsgrenze gelten soll. Es wird vorgeschlagen, auch in diesen Fällen eine Zuständigkeitsgrenze von EUR 100.000 vorzusehen.

In gleicher Weise sollte auch die Zuständigkeitsgrenze für die Senatszuständigkeit nach § 58 Abs 2 einheitlich auf EUR 30.000 angehoben werden.

2. Anpassung des FinStrG an die StPO hinsichtlich des Beschuldigten

Wesentliche Aspekte:

- Ein allgemeines Verbot der Verschlechterung (§ 16 StPO) kennt das FinStrG nicht
→ bisher nur bei Berufung (§ 161 Abs 3, Abs 4 FinStrG) und Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 166 Abs 6 FinStrG) geregelt, nicht aber bei der Beschwerde.
- Der Beschuldigte darf in beiden Verfahrensordnungen ab Beginn des Ermittlungs-/ Untersuchungsverfahrens Beweisanträge stellen (§ 55 Abs 1 StPO, § 114 Abs 2 FinStrG). Gegen Ablehnung des Beweisantrags kann der Beschuldigte Einspruch wegen Rechtsverletzung erheben (§ 106 Abs 1 StPO);
→ bisher ist im verwaltungsbehördlichen Untersuchungsverfahren Beschwerde gegen Ablehnung von Beweisanträgen im Untersuchungsverfahren unzulässig.
- Das Recht des Beschuldigten auf Einstellung des Verfahrens (§ 108 StPO) – zB das Gericht setzt seine Rechtsauffassung gegen die der Staatsanwaltschaft durch – ist mit Beschwerde an das OLG anfechtbar (§ 87 Abs 1 StPO). Ein derartiger einheitlicher Rechtsbehelf fehlt dem FinStrG. Eine Beschwerde nach FinStrG im Untersuchungsverfahren ist im Gegensatz zum gerichtlichen Ermittlungsverfahren nicht möglich gegen Verweigerung der Akteneinsicht (§ 79 Abs 4 FinStrG), Ablehnung eines Beweisantrags (§ 114 Abs 2 FinStrG), Ausschluss des Beschuldigten von der Anwesenheit und Mitwirkung bei Beweisaufnahmen (§ 114 Abs 3 FinStrG), Überwachung des Verkehrs des auch oder ausschließlich wegen Verdunkelungsgefahr in Untersuchungshaft gefangenen gehaltenen Beschuldigten mit seinem Verteidiger (§ 78 Abs 3 FinStrG) usw.

3. Rechtsstaatliche Vorkehrungen für die Beschlagnahme des Datenbestandes bei berufsmäßigen Parteienvertretern

- Begründung:

Der Zugriff auf den Datenbestand eines berufsmäßigen Parteienvertreters im Wege der Beschlagnahme von Datenträgern und aller darauf vorhandenen Daten beeinträchtigt in schwerwiegender Weise das rechtlich besonders geschützte Vertrauensverhältnis zwischen Mandant und Berufsträger. Da zahlreiche Personen von einem einzigen behördlichen Datenzugriff betroffen sein können, muss dieser auf für das Verfahren relevante Informationen beschränkt werden (Verhältnismäßigkeitsgrundsatz, vgl. Leiter/Toifl/Brandl3, 629).

Daher ist schon beim Kopieren/Auslesen der Daten sicherzustellen, dass nicht verfahrensrelevante Daten ausgeschieden und/oder zumindest versiegelt werden.

Da allein die Begleitung des Auslesens der Daten detaillierte EDV- Kenntnisse voraussetzt, ist der berufsmäßige Parteienvertreter regelmäßig mit der Begleitung überfordert. Daher sollte ausdrücklich die Möglichkeit gesetzlich vorgesehen werden, einen EDV-Sachverständigen auf Kosten des berufsmäßigen Parteienvertreters mit der Rechtsstellung einer Vertrauensperson beiziehen zu können, damit die Wahrung der Verschwiegenheitsverpflichtung bezüglich nicht verfahrensrelevanter Daten und/oder zumindest die vollständige Versiegelung (vgl. § 89 Abs 5 FinStrG) konkreter Datenbestände sichergestellt und zweifelsfrei dokumentiert werden kann.

Mit dem behördlichen Auslesen der Daten sollte daher zugewartet werden müssen, bis der EDV- Sachverständige am Ort der Beschlagnahme eingetroffen ist.

Weiters sollte bei Beschlagnahme des Datenträgers eines Parteienvertreters eine Verhältnismäßigkeitsabwägung erfolgen. Diese Regelungen wären sowohl für das behördliche Finanzstrafverfahren als auch für das gerichtliche Finanzstrafverfahren (§§ 195 ff) vorzusehen.

Der flächendeckende Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen in der Wirtschaft führt zur regelmäßigen Notwendigkeit eines laufenden Zugriffs auf Daten und Systeme (Datenträger). In vielen Fällen ist der Fortbetrieb ohne die eingesetzten Systeme/Daten nicht oder zumindest nur mit großen Einschränkungen möglich.

Eine Beschlagnahme von Datenträgern und/oder Daten kann den Beschuldigten damit massiv in der Fortführung seiner Geschäftstätigkeit behindern oder diese im Extremfall vorübergehend sogar unmöglich machen.

Wenngleich an sich auch hier eine Beschlagnahme der Datenträger häufig schon aufgrund des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes ausscheiden müsste, wird die Beschlagnahme/Sicherstellung der Computer/Server in der Praxis dennoch vorgenommen oder seitens der Steuerfahndung zumindest als Druckmittel eingesetzt.

Vor diesem Hintergrund sollte der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz klarstellend dahingehend im Gesetz verankert werden, dass eine Beschlagnahme von Datenträgern und Da-

ten generell nicht zulässig ist, wenn die Daten kopiert/ausgelesen werden können, soweit nicht Gefahr in Verzug hinsichtlich eines möglichen Datenverlustes bei Zuwarten besteht.

4. Anpassung der Sonderbestimmungen für das gerichtliche Finanzstrafverfahren (§§ 195ff) an StPO

Wesentlichster Aspekt:

- § 202, § 212 Abs 1, Abs 2 FinStrG
Die Staatsanwaltschaft soll die Frage, ob gerichtliche oder finanzstrafbehördliche Zuständigkeit besteht, in Zukunft selbst beantworten dürfen, da die Institution der Ratkammer in der StPO ohnedies nicht mehr existiert.

5. Umfassende Anwendung des FinStrG für das gesamte Steuerstrafrecht, auch landesgesetzliches Abgabenstrafrecht

- Begründung:
Derzeit gilt das FinStrG nur für bundesgesetzlich geregelte Abgaben, soweit sie von Abgabenbehörden des Bundes erhoben werden. Das FinStrG gilt insbesondere nicht für den Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts; hier gilt das VStG (vgl § 254 Abs 1 erster Satz). Das VStG weist zum Teil einen unzureichenden Grundrechtsstandard auf (Verschuldensvermutung, strengere Irrtumsregelung, etc). Insbesondere fehlt im VStG auch eine Selbstanzeigebestimmung nach dem Muster des § 29.
Es sind keine sachlichen Gründe zu erblicken, warum bei Verkürzungen von Landesabgaben nicht auch die Standards des FinStrG gelten sollen.

Dies gilt in gleicher Weise für die Strafbestimmungen im KommStG (§ 15 Abs 1, 2, 3); auch hier ist das VStG anwendbar (§ 15 Abs 4 KommStG). Die Tragweite dieses Reformvorschlages zeigt sich bei Nichtanwendbarkeit des § 22 Abs 2, 3 im landesgesetzlichen Abgabenstrafrecht oder bei den Strafbestimmungen des KommStG (zB Kanalgebührenhinterziehung als Betrug nach § 146 StGB!).

6. Kein Dirimierungsrecht des Vorsitzendes im UFS (Berufungssenat)

- Begründung:
Vgl umfassend dazu Scheil, SWK 2003, S 282.

Es sollte daher der Stand vor der Novellierung durch das AbgRechtsmRefG (BGBl I 2002/97) wiederhergestellt werden.

7. Keine Zuständigkeit der Schöffengerichte im gerichtlichen Finanzstrafverfahren (Spezial Einzelrichter)

Zu fordern wäre anstelle eines idR fachlich überforderten Schöffengerichtshofes eine Spezialzuständigkeit für Finanzstrafverfahren im Verfahren vor dem Einzelrichter des Landesge-

richts. Im Rahmen der Geschäftsverteilung des jeweiligen Landesgerichts wären alle gerichtlichen Finanzstrafverfahren einem oder mehreren speziell ausgebildeten Richtern zuzuweisen.

Diese Spezialausbildung der Richter hätte nicht bloß eine Spezialisierung auf Strafrecht sondern auch eine umfassende steuerrechtliche Ausbildung zu beinhalten. Dadurch würde sichergestellt, dass auch komplexe abgabenrechtliche Sachverhalte von einer kompetenten Person gewürdigt und entschieden werden würden.

Die Überstellung der gerichtlichen Finanzstrafverfahren aus der Zuständigkeit des Schöffengerichts in jene des Einzelrichters führt auch zu keinen Wertungswidersprüchen im Bezug auf das allgemeine Justizstrafrecht. Gem § 13 StPO besteht die Zuständigkeit des Schöffengerichts – von wenigen Ausnahmen abgesehen – erst in jenen Fällen, in denen eine Freiheitsstrafe von mehr als 5 Jahren angedroht ist. Demnach ist im allgemeinen Strafrecht eine schöffengerichtliche Zuständigkeit faktisch erst bei Straftatbeständen gegeben, deren Freiheitsstrafdrohung zumindest 10 Jahre beträgt.

Nach Aufhebung der Spezialbestimmung des § 196a letzter Satz FinStrG würde bereits jetzt – beinahe jedes – gerichtliche Finanzstrafverfahren in die Zuständigkeit des Einzelrichters fallen, da eine Freiheitsstrafe von mehr als 5 Jahren im FinStrG nur in Ausnahmefällen vorgesehen ist. Lediglich bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als EUR 3 Mio kommt ab 1.1.2006 eine Strafdrohung von bis zu 7 Jahren in Betracht; nur in diesem Fall wäre keine Zuständigkeit des Einzelrichters gegeben.

Ferner würde mit der Zuweisung der gerichtlichen Finanzstrafverfahren auch der aktuelle systemwidrige Zustand beseitigt, wonach eine Diversion lediglich bei Jugendlichen im Finanzstrafverfahren zur Anwendung gelangt. Bei Erwachsenen scheitert die Anwendung der Diversion an der schöffengerichtlichen Zuständigkeit des § 196a FinStrG. Gerade jene Fälle, die im untersten Bereich des gerichtlichen Finanzstrafverfahrens angesiedelt sind, wären eine diversionelle Erledigung sinnvoll, ohne mit einer derzeit verbundenen strafrechtlichen Stigmatisierung – Eintrag ins Strafregister – verbunden zu sein.

8. Verbesserung des „nemo tenetur Schutzes“ im Abgabenverfahrensrecht und FinStrG - Klare Abgrenzung des Abgabenverfahrens vom Finanzstrafverfahren; Vermeidung eines abgabenverfahrensrechtlichen bzw strafrechtlichen Zwanges sich selbst beschuldigen zu müssen.

- Begründung:
Derzeit bestehen im Abgabenverfahrensrecht und Strafprozessrecht keine Regelungen die verhindern, dass vom Beschuldigten unter abgabenverfahrensrechtlichem bzw strafrechtlichem Zwang verlangt wird, Beweise gegen sich selbst zu offenbaren (zu den einzelnen verpönten Situation vgl *Leitner*, Verbotener Zwang im Abgabenverfahren und Finanzstrafverfahren, Finanzstrafrecht 2005, 31f). Die derzeitigen abgabenverfahrensrechtlichen Bestimmungen verbieten die Ausübung von Zwang in diesen Situationen nicht; außerdem besteht keine klare Regelung, wann und unter welchen Voraussetzungen ein Abgabenverfahren in ein Finanzstrafverfahren überzuleiten ist. Weiters fehlen Schutzmechanismen, die sicherstel-

len, dass der Betroffene weiß ob er nunmehr bloß Abgabepflichtiger oder schon Beschuldigter ist. Insbesondere ist auch keine Belehrung des Betroffenen gesetzlich vorgesehen.

Die derzeitige Regelung der Berichtigungspflicht gem § 139 BAO führt zu einer verpönten Art 6 EMRK widersprechenden Zwangssituation, weil der Fahrlässigkeitstäter unter Androhung strafrechtlichen Zwanges zur Selbstbezichtigung angehalten wird (vgl *Scheil* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 1996 – 2002, 185).

Lösungsvorschläge:

- Im Abgabeverfahren sollte eine ausdrückliche Belehrungspflicht und ein ausdrückliches Zwangsmittelverbot bei Gefahr der Selbstbezichtigung vorgesehen werden. Eine entsprechende Belehrung im Hinblick auf belastende Aussagen und vorzulegende Beweismittel sollte schon für den Beginn einer abgabenrechtlichen Prüfung vorgesehen werden.
- Im Sinn der Klarheit des jeweiligen Verfahrens sollte ausdrücklich gesetzlich vorgesehen sein, dass die gleichzeitige Führung von abgabenrechtlichen und strafrechtlichen Erhebungen im Hinblick auf ein- und dieselbe Steuerperiode und Steuerart unzulässig ist. In einem derartigen Fall sollte eine entsprechende Unterbrechung des jeweils anderen Verfahrens bis zu dessen Beendigung zu erfolgen haben.
- Bei Verletzung der einzuführenden Überleitungs- bzw Belehrungspflichten sollte sowohl das verwaltungsbehördliche als auch das gerichtliche Strafprozessrecht klare rechtliche Konsequenzen vorsehen (strafrechtliche Verwertungsverbote kombiniert mit einem Anzeigeverbot und der Normierung des Fortbestehens der abgabenrechtliche Geheimhaltung bei Nichtbelehrung).
- Die abgabenverfahrensrechtliche Berichtigungspflicht (§ 139 BAO) sollte auf die ursprüngliche Fassung der Reichsabgabenordnung 1931 zurückgeführt werden. Demnach dürfte eine Berichtigungspflicht eben nur mehr dann bestehen, wenn die Verletzung der Offenlegungspflicht noch nicht zu einer Abgabenverkürzung geführt hat.

III. STRAFVOLLZUGSRECHT

Unterbleiben des Vollzugs der Ersatzfreiheitsstrafe im Falle gemeinnütziger Leistungen im gerichtlichen und im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht („Schwitzen statt Sitzen“)

§ 3 Abs 1 Satz 3 StVG sieht vor, dass der Vollzug auch einer in einem gerichtlichen Finanzstrafverfahren verhängten Ersatzfreiheitsstrafe unterbleibt, wenn der Verurteilte gemeinnützige Leistungen im Sinne des § 3a StVG erbringt. Über das Unterbleiben des Vollzugs der Ersatzfreiheitsstrafe im Falle des Erbringens gemeinnütziger Leistungen muss der Verurteilte in der speziell geregelten Anordnung des Vollzugs der Ersatzfreiheitsstrafe und in der ebenfalls speziellen Aufforderung zum Antritt der Ersatzfreiheitsstrafe informiert werden (§ 3 Abs 1 Satz 4 StVG).

„Soweit“ das FinStrG keine „besondere(n) Bestimmungen enthält, sind für den Vollzug die Bestimmungen des Strafvollzugsgesetzes ...“ „sinngemäß anzuwenden“ (§ 175 Abs 1 Satz 3 FinStrG). Da das FinStrG keine besonderen Bestimmungen über die Anordnung des Vollzugs der Ersatzfreiheitsstrafe und über die Aufforderung zum Antritt einer Ersatzfreiheitsstrafe enthält, sind § 3 StVG und die darin und in § 3a StVG geregelten gemeinnützigen Leistungen an Stelle der Ersatzfreiheitsstrafe subsidiär auch auf Ersatzfreiheitsstrafen anzuwenden, die in einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängt werden (Näheres dazu *Scheil*, Gemeinnützige Leistungen statt Ersatzfreiheitsstrafen im Finanzstrafrecht - „Schwitzen statt Sitzen“ (im Erscheinen)).

Die Finanzstrafbehörden verweigern aber die Anwendung der Bestimmungen des StVG über die gemeinnützige Leistung. Dadurch wird neben der gesetzlich ausgeschlossenen Anwendung der bedingten Strafnachsicht im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht – siehe oben I. 1. – eine weitere sachlich nicht zu rechtfertigende Schlechterstellung der Finanzstraftäter bewirkt, die sich nicht wegen eines gerichtlich strafbaren und damit mit höherem Unrecht behafteten Finanzvergehens schuldig gemacht haben.

Zur Vermeidung dieser weiteren unerträglichen Ungleichbehandlung und zur Entlastung der ohnedies überfüllten gerichtlichen Gefangenenhäuser und Strafvollzugsanstalten, in denen die Ersatzfreiheitsstrafen eines verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens vollzogen werden müssen – im Jahr 2007 waren das 450 Ersatzfreiheitsstrafen mit insgesamt 7.318 Hafttagen – erscheint eine gesetzliche Klarstellung unumgänglich, wonach gemeinnützige Leistungen nicht nur im gerichtlichen, sondern auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht den Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe unzulässig machen.