

duellen Umständen und Fähigkeiten der zu vertretenden Person ab. Der Erwachsenenvertreter kann dabei nicht nur für den Abschluss bestimmter Rechtsgeschäfte, sondern etwa auch für die Vermögensverwaltung vertretungsbefugt sein. Oftmals sehen sich die Erwachsenenvertreter mit der Schuldenregulierung der vertretenen Person konfrontiert. Ist die vertretene Person

bereits zahlungsunfähig, ist bei der Schuldenregulierung stets der Grundsatz *par conditio creditorum* zu wahren. Der Beitrag geht der Frage nach, inwieweit einem Erwachsenenvertreter bei Zahlungsunfähigkeit der vertretenen Person und Missachtung des genannten Grundsatzes ein Strafbarkeitsrisiko wegen Gläubigerbegünstigung droht.

Strafrechtliche Risiken einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG

Eine Risikoanalyse nach FinStrG und StGB in Frage und Antwort

Daniel Wagner



Mag. Daniel Wagner, LL.B. ist Rechtsanwalt und Steuerberater in Wien.

Im Zuge der Erstellung des Jahresabschlusses bemerkt der Steuerberater, dass ein Gesellschafter sehr hohe Beratungshonorare an die Gesellschaft verrechnet hat. In der Besprechung stellt sich heraus, dass diese Honorare nicht fremdüblich waren. Konkret flossen 100.000 € zu viel an den Gesellschafter. Der Steuerberater rät dem Geschäftsführer, den Sachverhalt in einer Selbstanzeige gegenüber dem Finanzamt offenzulegen und die verkürzten Steuern nachzuzahlen.

Diese Konstellation ist ein klassischer *Fall für zwei*: Steuerberater und Strafverteidiger.

Die Frage des Steuerberaters

Kann es passieren, dass durch eine korrekte Selbstanzeige zwar ein Finanzstrafverfahren verhindert, der Klient aber gleichzeitig einem Strafverfahren nach dem StGB ausgesetzt wird?

Die Antwort des Strafverteidigers

Die Bedenken sind absolut richtig. Dieser Fall zeigt exemplarisch, dass ein und derselbe Sachverhalt sowohl finanzstrafrechtlich als auch wirtschaftsstrafrechtlich relevant sein kann.

Finanzstrafrecht

Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG ist ein zentrales Instrument im Finanzstrafrecht, um Straffreiheit zu erlangen. Wird sie rechtzeitig, vollständig und vor Entdeckung des Finanzvergehens erstattet und werden die hinterzogenen Abgaben bezahlt, tritt Strafbefreiung ein.

Achtung

Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG wirkt nur für die im FinStrG geregelten Delikte, nicht jedoch für Delikte des StGB!

In der Selbstanzeige sind die für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände offenzulegen. Es wird der Behörde also ein Sachverhalt mitgeteilt, der unter Umständen auch wirtschaftsstrafrechtlich relevant ist. Die Behörde wiederum ist gemäß § 78 Abs 1 StPO zur Anzeige an die Staatsanwaltschaft oder Kriminalpolizei verpflichtet, wenn ihr der Verdacht einer Straftat bekannt wird. Der Um-

stand, dass von dieser Anzeigepflicht bisher nicht umfassend Gebrauch gemacht wird, liegt wohl darin begründet, dass Wirtschaftsdelikte (noch) keinen Schwerpunkt in der Ausbildung und Tätigkeit der Mitarbeiter der Finanzbehörden darstellen.

Es kann also passieren, dass der Berater durch die Selbstanzeige ein Delikt mit Geldstrafdrohung erfolgreich saniert, damit aber gleichzeitig die Einleitung eines gerichtlichen Strafverfahrens mit Freiheitsstrafdrohung bewirkt – ein Worst-Case-Szenario für den Berater und seinen Klienten. Verschärft wird die Situation dadurch, dass die Beratung zu Fragen des Wirtschaftsstrafrechts und die Sanierung von Wirtschaftsstrafdelikten nicht von der Steuerberater-Berufsbefugnis nach dem WTBG gedeckt sind. Auch aus haftungs- und versicherungsrechtlichen Überlegungen bietet es sich daher an, bei Vorliegen gewisser Indikatoren einen spezialisierten Rechtsanwalt beizuziehen.

Wann besteht das Risiko eines Wirtschaftsdelikts?

In vielen Fällen sind Selbstanzeigen dahingehend unproblematisch, weil sich der offengelegte Sachverhalt auf die Berichtigung von fehlerhaften Abgaben in der Steuererklärung oder die Nachholung unterlassener Erklärungen beschränkt:

- Bloße Nachholung von nicht abgegebenen Steuererklärungen.
- Bloße Nachmeldung und -zahlung von Lohnabgaben.

- Nachträgliche Erklärung von Einkünften oder Umsätzen.
- Berichtigung zu Unrecht abgesetzter Ausgaben.

Durch § 22 FinStrG unterliegen folgende Konstellationen *ex lege* ausschließlich dem FinStrG und werden daher nach herrschender Ansicht im Rahmen einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG mitsaniert:

- Begehung eines Finanzvergehens durch Täuschung oder auf betrügerische Weise.
- Urkundenfälschung, Datenfälschung oder Fälschung eines Beweismittels im Zusammenhang mit einem Finanzvergehen.
- „Bilanzfälschung“ (§§ 163a und 163b StGB) durch nachteilig falsche oder unvollständige Darstellung einer wesentlichen Information, wenn diese ausschließlich im Zusammenhang mit einer Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) begangen wurde.

Achtung

Bei der letztgenannten Konstellation ist Vorsicht geboten: Das StGB-Delikt tritt nur dann hinter das FinStrG-Delikt zurück, wenn es ausschließlich im Zusammenhang mit diesem begangen wurde. Wird durch die unrichtige Information etwa ein Investor oder Gläubiger über den Unternehmenswert getäuscht, ist kein ausschließlicher Zusammenhang mehr gegeben. Darüber hinaus muss der ausschließliche Zusammenhang mit dem Delikt der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG bestehen. Andere Finanzvergehen kommen hier nicht in Betracht.

Wirtschaftsstrafrecht

Erst wenn auch eine Tathandlung gesetzt wurde, die über bloße Unrichtigkeiten in Steuererklärungen hinausgeht, kommt ein wirtschaftsstrafrechtliches Risiko in Betracht. Sobald eine solche Tathandlung außerhalb der Steuererklärung vorliegt, ist es bereits ratsam, diese aus wirtschaftsstrafrechtlicher Sicht zu prüfen. In bestimmten Fällen besteht ein besonders hohes Risiko, dass auch ein Wirtschaftsdelikt verwirklicht wurde.

Checkliste: Indikatoren für ein besonders hohes wirtschaftsstrafrechtliches Risiko

- **Amtsträger als Täter:** möglicher Amtsmissbrauch.
- **Insolvenz oder drohende Zahlungsunfähigkeit:** Gläubigerschutzdelikte.
- **Befugnismissbrauch durch Organe einer Gesellschaft:** Untreue.
- **Vorsteuerabzug aus Scheinrechnungen, wenn keine Abgabepflicht besteht:** Betrug.
- **Unrichtiger Jahresabschluss:** „Bilanzfälschung“.

Was ist die Folge, wenn auch ein Wirtschaftsdelikt vorliegt?

Zunächst ist zu prüfen, ob das Wirtschaftsdelikt der tätigen Reue zugänglich ist. Diese hat (wie auch die finanzstrafrechtliche Selbstanzeige) strafbefreiende Wirkung, jedoch unter abweichenden Voraussetzungen. Darauf aufbauend kann verteidigungsstrategisch analysiert werden, ob eine kombinierte Selbstanzeige möglich ist, mit der sämtliche strafbaren Handlungen mit strafbefreiender Wirkung saniert werden können.

Eine besondere Herausforderung bedeutet in der Praxis oft das Aufbringen der erforderlichen finanziellen Mittel. Während bei der finanzstrafrechtlichen Selbstanzeige der gutzumachende Schaden durch die Höhe der verkürzten Steuer bestimmt wird, ist dieser bei Wirtschaftsdelikten meist deutlich höher.

Fortsetzung des Eingangsbeispiels

Ein Gesellschafter erhält von der GmbH eine verdeckte Ausschüttung iHv 100.000 € für nicht fremdübliche Beratungshonorare:

- Finanzstrafrechtlich wird durch diese Ausschüttung Körperschaftsteuer iHv 23.000 € und Kapitalertragsteuer iHv 27.500 €¹ verkürzt. Im Rahmen einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG wären daher 50.500 € an Schadensgutmachung zu leisten.
- Die verdeckte Ausschüttung verwirklicht jedoch unter Umständen auch das Delikt der Untreue nach § 153 StGB. Der durch die Untreue bewirkte Vermögensschaden beträgt 100.000 €. Im Rahmen einer kombinierten Selbstanzeige müsste in diesem Fall insgesamt eine Schadensgutmachung iHv 150.500 € geleistet werden.

Für manche Delikte ist tätige Reue entweder nicht oder nur sehr eingeschränkt vorgesehen. So ist etwa Amtsmissbrauch nicht reuefähig. Trägt zB ein Mitarbeiter des Zollamts amtsmissbräuchlich zu einem Schmuggel bei, ist er im Rahmen der Beratung darauf hinzuweisen, dass die Selbstanzeige nur von der Finanzstrafe befreit, aber eine Verurteilung wegen Amtsmissbrauchs – verbunden mit dem Verlust des Amtes – bewirken kann. Besteht eine geringe Aufdeckungswahrscheinlichkeit, kann es aus Verteidigersicht geboten sein, in einem solchen Fall von einer Selbstanzeige abzuraten.

Eine weitere Besonderheit besteht bei der sogenannten „Bilanzfälschung“. Für diese ist die tätige Reue zwar in manchen Fällen grundsätzlich vorgesehen (§ 163d StGB), jedoch zeitlich sehr stark eingeschränkt.

¹ Unter der vereinfachenden Prämisse, dass die GmbH die Kapitalertragsteuer beim Gesellschafter einfordert (Rz 820 KStR). Tatsächlich würde bei einer Selbstanzeige zunächst ein sogenannter „Gross-up“ durchgeführt werden, wodurch der KEST-Satz 37,93 % beträgt, da angenommen wird, dass zunächst die GmbH die Kapitalertragsteuer trägt.

Darstellungsmedium	Richtigstellung bis spätestens
Jahres- oder Konzernabschluss, Lage- oder Konzernlagebericht oder ein anderer an die Öffentlichkeit, an die Gesellschafter oder die Mitglieder gerichteter Bericht	Tätige Reue nicht möglich!
Bericht an ein aufsichtsberechtigtes Organ	Vor Ende der Sitzung des Organs
Öffentliche Aufforderung zur Beteiligung am Verband	Vor der ersten Beteiligung
Vortrag oder Auskunft in der Haupt-, General- oder Mitgliederversammlung oder sonst einer Versammlung der Gesellschafter oder Mitglieder des Verbands	Vor Ende der Versammlung
Aufklärungen und Nachweise (§ 272 Abs 2 UGB) oder sonstige Auskünfte, die einem Prüfer (§ 163b Abs 1 StGB) zu geben sind	Bevor der betreffende Prüfer seinen Bericht vorgelegt hat
Anmeldung zum Firmenbuch, die die Leistung von Einlagen auf das Gesellschaftskapital betrifft	Bevor die Eintragung im Firmenbuch angeordnet wurde

Tabelle: Tätige Reue bei verschiedenen Konstellationen der „Bilanzfälschung“

► Auf den Punkt gebracht

Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG ermöglicht Straffreiheit ausschließlich für Finanzvergehen. Werden im Zuge der Offenlegung jedoch Sachverhalte bekannt, die zugleich wirtschaftsstrafrechtliche Tatbestände erfüllen können, besteht das Risiko, dass durch die Selbstanzeige zwar ein Finanzstrafverfahren verhindert, gleichzeitig aber ein Strafverfahren nach dem StGB ausgelöst wird. Unproblematisch sind Selbstanzeigen regelmäßig dann, wenn sie sich auf die bloße Berichtigung steuerlicher Unrichtigkeiten beschränken. Sobald jedoch Tathandlungen außerhalb der Steuererklärung vorliegen, ist eine eigenständige wirtschaftsstrafrechtliche Prüfung erforderlich. In solchen Risikokonstellationen ist es ratsam, einen Spezialisten beizuziehen. Denn nur eine strategisch abgestimmte, gegebenenfalls kombinierte Sanierung sämtlicher strafrechtlicher Risiken kann zu umfassender Straffreiheit führen.

petsche pollak award



Für herausragende wissenschaftliche Arbeiten aus dem Wirtschaftsstraf- und Unternehmensstrafrecht.

Informationen und Teilnahmebedingungen unter: petschepollak.com/petsche-pollak-award

