

# Veranstaltung Club BH am 23.2.2017

## Thema: Strafrechtliche und verwaltungsstrafrechtliche Aspekte der Buchhaltung

### 1. Einleitung

Die Berufsgruppen Bilanzbuchhalter, Buchhalter und Personalverrechner müssen im beruflichen Alltag hohen Anforderungen gerecht werden. Sie sind kraft ihres Berufsstandes verpflichtet, ihren Beruf gewissenhaft, sorgfältig, eigenverantwortlich und unabhängig und unter Beachtung der in diesem Hauptstück und der in der Ausübungsrichtlinie enthaltenen Bestimmungen auszuüben. Zu ihren vordringlichsten Aufgaben zählt, deren Steuerbelastung ihres Mandanten zu minimieren. Diese Aufgabe findet freilich ihre Grenzen in den relevanten verwaltungs- und strafrechtlichen Bestimmungen. Die (begründeten) Sorgen – und in diesem Zusammenhang immer wieder auftauchende Fragen – lauten dahingehend, ob auch ein „bloßes“ Mitwissen, oder „hätte wissen müssen“ eine verwaltungsrechtliche, oder strafgerichtliche Verantwortung nach sich ziehen können. In der Folge sollen ausschließlich die wichtigsten möglichen strafrechtlichen Konsequenzen, sowie dogmatischen Grundlagen beleuchtet werden.

### 2. Vorsatz – Fahrlässigkeit

Der Vorsatz ist in § 8 FinStG geregelt, im StGB findet sich die Bestimmung in § 5. Der Vorsatz besteht aus zwei Komponenten: Das intellektuelle Element (= Wissensseite) umfasst die Kenntnis des Sachverhalts, der den äußeren Tatbestand eines Delikts begründet, die voluntative oder emotionale Komponente (= Willensseite) bringt zum Ausdruck, dass der Täter die Verwirklichung des Tatbildes auch in seinen Willen aufgenommen hat. Dies setzt aber das Erkennen der einzelnen Tatbestandsmerkmale voraus, weshalb die intellektuelle Komponente denknötwendig in der Willensseite mit enthalten ist (vgl. *Twardosz in Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 8 (Stand 1.1.2014, rdb.at) § 8 Rz 10). Nach § 8 Abs 1 letzter Halbsatz genügt es zum vorsätzlichen Handeln, dass der Täter diese Verwirklichung ernstlich für möglich hält und sich mit ihr abfindet. In diesem Fall spricht man von Eventualvorsatz. Der Vorsatz muss im Zeitpunkt der Tat vorliegen (vgl. *Kienapfel ua*, AT<sup>14</sup> Z 11 Rz 20),

späteres Wissen (ein später gefasster Vorsatz) schadet nicht (dolus superveniens non nocet).

Fahrlässigkeit wird in § 8 Abs 2 und 3 definiert. Das Gesetz unterscheidet zwischen unbewusster Fahrlässigkeit, gleichlautend mit § 6 Abs 1 StGB, bewusste Fahrlässigkeit, gleichlautend mit § 6 Abs 2 StGB und grober Fahrlässigkeit, gleichlautend mit § 6 Abs 3 StGB. Der Fahrlässigkeitsbegriff besteht aus mehreren Komponenten. Das Gesetz umschreibt die objektive Sorgfaltspflicht mit der Sorgfalt, zu der der Täter „nach den Umständen verpflichtet“ ist; die subjektive Befähigung wozu der Täter „nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt“ ist; und lässt bei Unzumutbarkeit sorgfaltsgemäßen Verhaltens die Fahrlässigkeitsschuld entfallen (sog. normatives Schuldkorrektiv).

Die Abgrenzung zwischen vorsätzlichem und grob fahrlässigem Verhalten spielt beim § 34 FinStrG eine Rolle, der die grob fahrlässige Begehung der in § 33 Abs 1 und 4 umschriebenen Tat pönalisiert. Ob der Täter vorsätzlich, oder grob fahrlässig gehandelt hat, ist in aller Regel eine Beweisfrage. Im Strafprozessrecht gilt der Grundsatz „in dubio pro reo“ (lat. „Im Zweifel für den Angeklagten“), wonach ein Angeklagter nicht verurteilt werden darf, wenn dem Gericht Zweifel an seiner Schuld verbleiben. § 33 Abs 2 lit a FinStrG verlangt als besondere Form die Wissentlichkeit, hinsichtlich der Verkürzung von Umsatzsteuervorauszahlungen. Wissentlich handelt ein Täter, wenn er den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält (§ 5 Abs 3 StGB). Ob der Täter Wissentlich gehandelt hat, ist ebenfalls eine Beweisfrage, wobei gewisse Indizien für das Vorliegen dieser Vorsatzform sprechen können.

### **3. Beteiligung**

Nach § 11 FinStrG (ähnlich § 12 StGB) begeht nicht nur der unmittelbare Täter das Finanzvergehen, sondern auch jeder, der einen anderen dazu bestimmt, es auszuführen, oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt. § 11 regelt die Einheitstäterschaft, also das Zusammenwirken mehrerer bei einer Tat. Jeder haftet für seine eigene Schuld und sein eigenes Unrecht (*Winkler in Tannert/Kotschnigg, FinStrG § 11 (Stand 1.1.2014, rdb.at) § 11 Rz 3*).

Die Berufsgruppen Bilanzbuchhalter, Buchhalter und Personalverrechner sehen sich in Rahmen ihrer Tätigkeit mit der Frage der Beteiligung konfrontiert, wenn sie vorsätzlich an einer strafbaren Handlung mitwirken. Bestimmungsversuch ist bereits dann strafbar, wenn der Bestimmungstäter den Tatentschluss beim unmittelbaren Täter weckt, unabhängig davon, ob der unmittelbare Täter ins Versuchsstadium tritt. Schlägt also ein Bilanzbuchhalter seinem Klienten vor, private Aufwendungen als betrieblich zu verbuchen, so macht er sich strafbar, unabhängig davon, ob der Klient diesem Vorschlag folgt, oder nicht. Freilich gilt auch hier der im Volksmund bekannte Grundsatz „Wo kein Kläger, da kein Richter“. Umgekehrt bleibt ein Buchhalter straflos, wenn er „bloß“ an einer falschen Steuererklärung mitwirkt (§ 11 3. Fall) und in der Folge die Einreichung der Jahreserklärung unterbleibt.

#### **4. Strafbare Tatbestände**

Die wichtigsten strafbaren Tatbestände, an welchen sich ein Buchhalter beteiligen kann, finden sich im StGB bei den sogenannten Vermögensdelikten und im FinStrG. Beispielsweise aufgezählt seien der Betrug (§ 146 StGB), die Untreue (§153 StGB), und die Finanzvergehen nach § 33 FinStrG (Abgabenhinterziehung).

#### **5. Strafen**

Ob es zur Einleitung eines Strafverfahrens kommt und wie hoch die Strafe im Falle einer Verurteilung ausfällt, ist vom Einzelfall abhängig. Während im StGB bei hohen Schadenssummen oder Deliktsqualifikationen auch bei unbescholtenen Tätern mit Freiheitsstrafen zu rechnen ist, werden im FinStrG vorwiegend (mitunter sehr empfindliche Geldstrafen) verhängt, wobei im Falle der Uneinbringlichkeit die im Urteil (Erkenntnis) ausgesprochene Ersatzfreiheitsstrafe zu verbüßen ist. § 3a StVG sieht jedoch die Möglichkeit zur Erbringung gemeinnütziger Leistungen vor.