

JURISTISCHE SCHRIFTENREIHE BAND 143

**VERFAHRENSRECHTLICHE  
KONFLIKTE ZWISCHEN  
ABGABEN- UND FINANZ-  
STRAFVERFAHREN**

von

**Dr. Richard Simsalik**

Wien 1999

Österreichische Staatsdruckerei AG

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	15
<b>1. Einleitung.....</b>	<b>19</b>
1.1 Die Problemstellung.....	19
1.2 Gang der Untersuchung.....	21
1.3 Abgrenzung der Untersuchung.....	22
<b>2. Rechte und Pflichten der Parteien im Abgabenverfahren.....</b>	<b>23</b>
2.1 Einleitung.....	23
2.1.1 Ziel des Abgabenverfahrens.....	23
2.2 Verfahrensgrundsätze im Abgabenverfahren.....	24
2.2.1 Das Finanzinteresse der Allgemeinheit und die Durchsetzung der Abgabenansprüche gegen den Einzelnen .....	25
2.3 Die Pflichten der Behörde im Abgabenverfahren.....	26
2.3.1 Ermittlung der materiellen Wahrheit.....	26
2.3.2 Manuduktionspflicht.....	26
2.3.3 Entscheidungspflicht.....	27
2.3.4 Geheimhaltungspflicht.....	27
2.4 Die Pflichten des Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren.....	27
2.4.1 Allgemeines.....	27
2.4.2 Offenlegungs- und Wahrheitspflicht.....	28
2.4.3 Berichtungspflicht.....	29
2.4.4 Anzeigepflicht.....	30
2.4.5 Aufzeichnungspflichten.....	30
2.4.6 Erklärungspflichten.....	30
2.4.7 Erhöhte Mitwirkungspflicht.....	31
2.4.7.1 Allgemeines.....	31
2.4.7.2 Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten.....	31
2.4.7.3 Mitwirkungspflicht zur Erlangung von Begünstigungen ..	33
2.5 Die Rechte der Behörde im Abgabenverfahren.....	34
2.5.1 Auskunfts- und Nachschaurecht.....	34
2.5.2 Buch- und Betriebsprüfungen.....	35
2.5.3 Ergänzungsauftrag und Bedenkenvorhalt.....	35
2.6 Die Rechte des Abgabepflichtigen im Abgabenverfahren.....	36
2.6.1 Parteienghör.....	36
2.6.2 Rechtsschutz.....	37
2.7 Rechte und Pflichten im Betriebsprüfungsverfahren.....	37
2.7.1 Allgemeines.....	37
2.7.2 Rechte und Pflichten im Betriebsprüfungsverfahren.....	37

2.7.3 Der öffentlich-rechtliche Vertrag im Betriebsprüfungsverfahren.....	38
2.8 Die Beweislastsituation im Abgabenverfahren .....	39
2.8.1 Welche Tatsachen sind von wem zu beweisen.....	39
2.8.2 Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen und amtswegige Sachverhaltsermittlungspflicht und deren Auswirkungen auf die Verteilung der Beweislast .....	40
2.9 Die Offenlegung von strafrechtlichen Sachverhalten .....	42
2.10 Die Zwangsmittel zur Durchsetzung der Mitwirkungspflicht .....	46
2.11 Folgen der Mitwirkungsverweigerung.....	49
2.11.1 Freie Beweiswürdigung .....	49
2.11.2 Schätzung .....	50
2.11.3 Finanzstrafrechtliche Konsequenzen .....	52
2.11.4 Verlust der Einrede mangelnder Sachaufklärung.....	52
2.12 Die Bedeutung der Mitwirkung des Abgabepflichtigen.....	54
2.13 Zusammenfassung.....	55
<b>3. Rechte und Pflichten der Parteien im Finanzstrafverfahren.....</b>	<b>57</b>
3.1 Einleitung .....	57
3.1.1 Ziel des Finanzstrafverfahrens .....	57
3.1.2 Verfahrensgrundsätze im Finanzstrafverfahren .....	58
3.1.2.1 Unschuldsvermutung.....	58
3.1.2.2 Freie Beweiswürdigung.....	58
3.1.2.3 Amtswegigkeit des Verfahrens .....	59
3.1.2.4 Keine Bindungswirkung an abgabenbehördliche Feststellungen .....	59
3.1.2.5 Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung.....	59
3.1.2.6 Inquisitionsverfahren .....	59
3.1.2.7 Kein Unmittelbarkeitsgrundsatz.....	60
3.1.3 Ab wann gilt ein Finanzvergehen als „bewirkt“.....	60
3.1.4 Strafsanktionen gegen Finanzvergehen aus geschichtlicher Betrachtung.....	60
3.1.5 Die Sanktionen des FinStrG.....	61
3.2 Einleitung eines Finanzstrafverfahrens.....	62
3.2.1 Voraussetzungen .....	62
3.2.2 Die Einleitung während einer Betriebsprüfung und die strafrechtlichen Kompetenzen eines Betriebsprüfers.....	63
3.2.3 Die Anzeigepflicht der Abgabenbehörden und deren Verhältnis zum Steuergeheimnis .....	66
3.2.3.1 Allgemeines.....	66
3.2.3.2 Die Anzeigepflicht gem § 80 FinStrG .....	68

3.2.3.3 Die Anzeigepflicht gem § 84 StPO .....	70
3.2.3.4 Die Ermächtigung zur Anzeige gem § 48 b Abs 2 BAO ...	70
3.2.4 Die Selbstanzeige als Instrument zur Verhinderung eines Finanzstrafverfahrens .....	71
3.3 Die rechtliche Stellung im Finanzstrafverfahren .....	72
3.3.1 Der Unterschied zum Abgabenverfahren .....	72
3.3.2 Die Behandlung eines Verdächtigen .....	74
3.4 „Automatisierte Veranlagung“ und Finanzstrafverfahren .....	75
3.5 Die Bindungswirkung der Finanzstrafbehörde an Abgabenbescheide .....	76
3.6 Die Verwertung der Beweise des Abgabenverfahrens im Finanzstrafverfahren .....	77
3.6.1 Allgemeines .....	77
3.6.2 Verwertung der Schätzungsergebnisse aus dem Abgabenverfahren .....	80
3.6.3 Verwertung der Beweisergebnisse aus dem Abgabenverfahren bei erhöhter Mitwirkungspflicht .....	83
3.6.4 Beschlagnahme von Büchern trotz Verweigerung der Mitwirkungspflicht .....	83
3.7 Zusammenfassung .....	84
<b>4. Auswirkungen der Pflichten im Abgabenverfahren auf das     Finanzstrafverfahren .....</b>	<b>85</b>
4.1 Allgemeine Erklärungen .....	85
4.1.1 Grundsätzliche Problematik .....	85
4.1.2 Die normativen Grundlagen für die Verfahrensgrundsätzeüberschneidungen und deren Auswirkungen .....	86
4.2 Die Sicherung der Effizienz der Verteidigungsrechte im Finanzstrafverfahren .....	88
4.2.1 Allgemeines .....	88
4.2.2 Die Annahme von Beweisverwertungsverböten .....	88
4.2.3 Belehrung über strafrechtliche Verteidigungsrechte durch die Organe der Abgabenbehörden .....	89
4.2.4 Eingeschränkte Mitwirkungspflichten bei der Gefahr zur Selbstbeschuldigung .....	90
4.2.5 Zusammenfassung .....	92
4.3 Einflüsse der Wahrheitspflicht auf das strafrechtliche Aussageverweigerungsrecht .....	92
4.3.1 Auswirkungen auf justizstrafrechtliche Tatbestände .....	92
4.3.2 Auswirkungen auf finanzstrafrechtliche Tatbestände .....	93

4.4 Die Problematik der Selbstbelastung im Betriebsprüfungsverfahren.....	95
4.4.1 Allgemeines.....	95
4.4.2 Das Verhältnis des Betriebsprüfers zum Finanzstrafrecht.....	96
4.4.3 Das Verhältnis der Betriebsprüfung zu § 99 Abs 2 FinStrG-Prüfungen.....	97
4.5 Auswirkungen der Verwertungsmöglichkeit auf das Aussageverweigerungsrecht.....	99
4.6 Die Selbstanzeige als Instrument zur Entschärfung des Problems	100
4.7 Die Vermeidung des Problems durch verfassungskonformes Verwaltungshandeln.....	105
4.8 Zusammenfassung.....	107
<b>5. Verfassungsrechtliche Prüfung der Verfahrensgrundsätzeüberschneidung.....</b>	<b>109</b>
5.1 Grundsätzliche Probleme.....	109
5.1.1 Die Bedeutung des Anklagegrundsatzes nach Art 90 Abs 2 B-VG.....	109
5.1.2 Die Anwendung des Art 5 und 6 MRK im Finanzstrafverfahren.....	110
5.1.3 Die unmittelbare Anwendung der Rechte aus Art 6 MRK im Abgabenverfahren.....	111
5.1.4 Die Gefahr der Selbstbeschuldigung und die Rechte nach Art 6 MRK.....	112
5.1.5 Die Judikatur des VfGH zu Art 90 Abs 2 B-VG und zu Art 6 MRK.....	115
5.1.6 Die Judikatur des VfGH zum Beschlagnahmeverbot in einem wertenden Vergleich zur hier geprüften Konfliktsituation.....	116
5.1.7 Das Verbot zur Selbstbeschuldigung.....	119
5.2 Verfassungsrechtliche Prüfung der Konfliktsituation.....	120
5.2.1 Allgemeine Bemerkungen.....	120
5.2.2 Zu prüfendes Grundrecht.....	120
5.2.3 Schutzbereich des Grundrechts.....	120
5.2.3.1 Abhängigkeit des Grundrechtsschutzes von der formalen Stellung nach Ansicht des OGH.....	121
5.2.3.2 Abhängigkeit des Grundrechtsschutzes von der formalen Stellung nach Ansicht des VfGH.....	122
5.2.3.3 Argumente für eine extensive Interpretation des Grundrechtsschutzbereiches.....	125
5.2.4 Eingriff in den Schutzbereich des Grundrechts.....	129

5.2.4.1 Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht als möglicher Eingriff .....	129
5.2.4.2 Die Berichtigungspflicht als möglicher Eingriff .....	131
5.2.4.3 Die Zwangsmittel der BAO als möglicher Eingriff .....	131
5.2.4.4 Die Verwertungsmöglichkeit der Beweise des Abgabeverfahrens im Finanzstrafverfahren als möglicher Eingriff .....	132
5.2.5 Prüfung der Konfliktsituation hinsichtlich einer möglichen Grundrechtsverletzung .....	133
5.2.5.1 Das Grundrecht des Verbots zur Selbstbeschuldigung ....	133
5.2.5.2 Grundsätze zu den vorbehaltlosen Grundrechten .....	134
5.2.5.3 Einordnung des Verbots zur Selbstbezeichnung in die allgemeinen Grundsätze zu den vorbehaltlosen Grundrechten .....	137
5.2.5.4 Auswirkungen dieser Harmonisierung für die bearbeitete Konfliktsituation .....	138
5.2.5.4.1 Die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht als mögliche Grundrechtsverletzung .....	139
5.2.5.4.1.1 Das öffentliche Interesse .....	139
5.2.5.4.1.2 Die Geeignetheit der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zur Durchsetzung des öffentlichen Interesses .....	140
5.2.5.4.1.3 Die Erforderlichkeit der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht zur Durchsetzung des öffentlichen Interesses .....	140
5.2.5.4.1.4 Die Angemessenheit der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (Verhältnismäßigkeitsprüfung im engeren Sinn) .....	140
5.2.5.4.2 Die Berichtigungspflicht als mögliche Grundrechtsverletzung .....	141
5.2.5.4.2.1 Das öffentliche Interesse .....	144
5.2.5.4.2.2 Die Geeignetheit der Berichtigungspflicht zur Durchsetzung des öffentlichen Interesses .....	144
5.2.5.4.2.3 Die Erforderlichkeit der Berichtigungspflicht zur Durchsetzung des öffentlichen Interesses .....	144
5.2.5.4.2.4 Die Angemessenheit der Berichtigungspflicht (Verhältnismäßigkeitsprüfung im engeren Sinn) .....	145
5.2.5.4.3 Die Zwangsmittel als mögliche Grundrechtsverletzung .....	146

5.2.5.4.3.1	Das öffentliche Interesse .....	147
5.2.5.4.3.2	Die Geeignetheit der Zwangsmittel zur Durchsetzung des öffentlichen Interesses .....	147
5.2.5.4.3.3	Die Erforderlichkeit der Zwangsmittel zur Durchsetzung des öffentlichen Interesses .....	147
5.2.5.4.3.4	Die Angemessenheit der Zwangsmittel (Verhältnismäßigkeitsprüfung im engeren Sinn) .....	148
5.2.5.4.4	Die Verwertungsmöglichkeit der Beweise aus dem Abgabenverfahren im Finanzstrafverfahren als mögliche Grundrechtsverletzung .....	149
5.2.5.4.4.1	Das öffentliche Interesse .....	151
5.2.5.4.4.2	Die Geeignetheit der Beweisverwertung zur Durchsetzung des öffentlichen Interesses .....	152
5.2.5.4.4.3	Die Erforderlichkeit der Beweisverwertung zur Durchsetzung des öffentlichen Interesses .....	152
5.2.5.4.4.4	Die Angemessenheit der Beweisverwertung (Verhältnismäßigkeitsprüfung im engeren Sinn) .....	153
5.2.5.5	Das Ergebnis der Grundrechtsprüfung .....	153
5.3	Verschiedene Literaturmeinungen zu der Konfliktsituation .....	154
5.3.1	Befürworter einer Grundrechtsverletzung .....	154
5.3.1.1	Die Ansicht von Stoll .....	154
5.3.1.2	Die Ansicht von Achatz .....	156
5.3.1.3	Die Ansicht von Harbich .....	156
5.3.1.4	Die Ansicht von Beiser .....	158
5.3.1.5	Die Ansicht von Doralt .....	158
5.3.1.6	Die Ansicht von Leitner .....	159
5.3.1.7	Die Ansicht von Scheil .....	161
5.3.1.8	Die Ansicht von Ellinger .....	162
5.3.2	Gegner einer Grundrechtsverletzung .....	164
5.3.2.1	Der Ausgangspunkt bei Plückhahn .....	164
5.3.2.2	Die Argumente von Plückhahn hinsichtlich der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht und der Berichtigungspflicht .....	164
5.3.2.3	Die Argumente von Plückhahn hinsichtlich der Zwangsmittel im Abgabenverfahren .....	167
5.3.2.4	Die Argumente von Plückhahn hinsichtlich einer Selbstanzeige und der Realität der Verhaltensweisen von Abgabepflichtigen .....	168
5.3.2.5	Zusammenfassende Gegenüberstellung der von Plückhahn und der in dieser Arbeit vertretenen Meinung .....	169

5.4 Darstellung einer verfassungskonformen Lösung .....	170
5.4.1 Die Statuierung von Beweisverwertungsverböten.....	171
5.4.2 Die Einschrankung der Zwangsmittel .....	172
5.5 Die Problematik und das Recht auf ein Verfahren vor dem gesetzlichen Richter.....	173
5.6 Zusammenfassung.....	174
<b>6. Die M6glichkeiten verschiedener L6sungen.....</b>	<b>177</b>
6.1 Verschiedene bereits in der Literatur vorhandene L6sungsansatze.....	177
6.1.1 L6sungsansatz von Stoll .....	177
6.1.2 L6sungsansatz von Achatz.....	178
6.1.3 L6sungsansatz von Doralt.....	179
6.1.4 L6sungsansatz von Harbich .....	180
6.1.5 L6sungsansatz von Leitner .....	182
6.1.5.1 Annahme eines Beweisverwertungsverbots.....	182
6.1.5.2 Verzicht auf Zwangsstrafen nach eingeleitetem Finanzstrafverfahren.....	182
6.1.6 L6sungsansatz von Scheil.....	183
6.1.7 Kritische Betrachtung der L6sungsansatze durch Pluckhahn	185
6.2 Problembehandlung im deutschen Recht.....	188
6.3 Zusammenfassung.....	190
<b>7. Beurteilung der L6sungsansatze und Erarbeitung eines eigenen   Vorschlages .....</b>	<b>193</b>
7.1 Voraussetzungen fur eine verfassungskonforme L6sung.....	193
7.1.1 Einleitung .....	193
7.1.2 Die Rechte nach Art 90 Abs 2 B-VG .....	194
7.1.3 Mindestanforderungen an die rechtliche Stellung im Abgabenverfahren durch die aus Art 90 Abs 2 B-VG erwachsenen Rechte .....	194
7.2 Legistische M6glichkeiten zur Umsetzung der Rechte aus dem Anklagegrundsatz.....	195
7.2.1 Ganzlicher Ersatz des Finanzstrafrechts durch ein System von Abgabenerh6hungen .....	195
7.2.1.1 Allgemeines .....	195
7.2.1.1.1 Zu beachtende Voraussetzungen bei einem Abgabenerh6hungssystem .....	196
7.2.1.1.2 Der Strafcharakter von Abgabenerh6hungen.....	197
7.2.1.1.3 Die Judikatur zu den Gebuhrenerh6hungen nach dem GebG .....	197
7.2.1.1.4 Zusammenfassung.....	200



7.2.1.2 Unter welchen Voraussetzungen stellen Abgabenerhöhungen Strafen dar? .....	201
7.2.1.2.1 Der Strafcharakter von Gebührenerhöhungen nach § 9 GebG idF BGBl 1976/668 .....	201
7.2.1.2.2 Kriterien für die Abgrenzung von Verwaltungsstrafen und Geldleistungsverpflichtungen ohne Strafcharakter .....	204
7.2.1.2.2.1 Der Einfluß des Regelungszweckes für die Abgrenzung von Verwaltungsstrafen und Geldleistungsverpflichtungen ohne Strafcharakter .....	205
7.2.1.2.2.2 Der Regelungszweck von Verwaltungsstrafen .....	206
7.2.1.2.3 Vergleich zwischen Gebührenerhöhungen und Verwaltungsstrafen .....	207
7.2.1.2.3.1 Die Unterscheidung zwischen Bagatellgebühren und höheren Gebühren .....	208
7.2.1.2.4 Der Strafcharakter von Abgabenerhöhungen .....	210
7.2.1.3 Warum sollte die Lösung verschuldensabhängig ausgestaltet sein? .....	210
7.2.1.3.1 Allgemeines .....	210
7.2.1.3.2 Die Judikatur des VfGH hinsichtlich verschuldensunabhängiger Gebührenerhöhungen .....	213
7.2.2 Teilweiser Ersatz des Finanzstrafrechts durch ein verschuldensunabhängiges Verzinsungsmodell bei Fahrlässigkeitsdelikten .....	214
7.2.3 Gänzlicher Ersatz des Finanzstrafrechts durch ein verschuldensunabhängiges Verzinsungsmodell .....	215
7.2.4 Einschränkung der Rechtfertigungsgründe für die Mißachtung des Steuergeheimnisses .....	216
7.2.5 Ausdehnung der Beweisverwertungsverbote im Finanzstrafverfahren auf selbstbeschuldende Beweismittel aus dem Abgabenverfahren .....	218
7.2.5.1 Beweiserhebungs- und Beweisverwertungsverbote .....	218
7.2.5.2 Die Effizienz von Beweisverwertungsverboten .....	220
7.3 Ansätze für eine vermittelnde Lösung .....	221
7.4 Zusammenfassung .....	224

<b>8. Zusammenfassung .....</b>	<b>225</b>
Literaturverzeichnis.....	227
Entscheidungsverzeichnis.....	233
Index .....	239