

## 60 Jahre New Yorker Übereinkommen im Schlagschatten des OGH

Öffentlich-rechtliche Forderungen  
Verjährung

Insolvenzverschleppung / Zahlungsverbot  
Aktuelle Entwicklung

Überlassener Geschäftsführer  
Sozialversicherungsrechtlicher Dienstgeber

Liegenschaftsveräußerung rückgängig  
ImmoESt/GrESt

Beraten statt Strafen  
Verwaltungsstrafgesetz reformiert

RL zur Stärkung der nationalen  
Wettbewerbsbehörden

# EuGH-Rsp zur Umsatzsteuer: Die Pflicht zur Bekämpfung von Betrug und rechtswidrigen Handlungen

DESIREE AUER / SELINA SILLER / KAROLINE SPIES /

STEPHANIE ZOLLES<sup>1)</sup>

EuGH 2. 5. 2018, C-574/15, *Scialdone*, ECLI:EU:C:2018:295

## A. Sachverhalt und Rechtslage

Da die italienische Gesellschaft Siderlaghi Srl die ordnungsgemäß erklärte Mehrwertsteuerschuld für das Jahr 2012 iHv € 175.272,- nicht zeitgerecht abgeführt hatte, beantragte die italienische Staatsanwaltschaft im Mai 2015, auf Basis der zu diesem Zeitpunkt geltenden Rechtslage, bei Gericht die Erlassung eines Strafbefehls iHv € 22.500,- gegen den alleinigen Geschäftsführer Mario Scialdone. Am 22. 10. 2015 trat jedoch ein neues italienisches Gesetz, das günstigere Vorschriften für Herrn Scialdone vorsah, rückwirkend in Kraft: Während eine Straftat nach alter Rechtslage bei einem nichtabgeführten Mehrwertsteuerbetrag von mindestens € 50.000,- vorlag, sah die neue Regelung eine Anhebung dieses Schwellenwerts auf € 250.000,- vor. Zudem könnte sich Herr Scialdone, aufgrund seiner Kooperationsbereitschaft zur Ratenzahlung, unter Anwendung der neuen Rechtslage auch auf einen neuen Strafaufhebungsgrund berufen.

Das italienische Bezirksgericht hatte jedoch Zweifel, ob diese Rechtsänderung mit dem Unionsrecht, insb Art 325 Abs 1 AEUV, und dem Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaft (PIF-Übereinkommen),<sup>2)</sup> das die Mitgliedstaaten zur Verhängung von Strafen gegen Mehrwertsteuerbetrug verpflichtet, vereinbar ist. Das italienische Gericht ersuchte den EuGH um Klärung, ob es gegen Unionsrecht verstößt, wenn die Nichtabfuhr der Mehrwertsteuerschuld gemäß der Jahreserklärung innerhalb der gesetzlichen Frist nur bei Überschreiten des Schwellenwerts von € 250.000,- mit Freiheitsstrafe geahndet werden kann, während das PIF-Übereinkommen hierfür einen Schwellenwert von € 50.000,- vorsieht. Weiters wollte das italienische Gericht wissen,

ob es für die Beurteilung der Unionsrechtskonformität der italienischen Regelung relevant ist, dass für die Nichtabfuhr von Quellensteuern im Rahmen der Einkommensteuer ein niedrigerer Schwellenwert iHv € 150.000,- vorgesehen ist.

## B. Entscheidung des EuGH

Der umfassenden Ausarbeitung des GA *Bobek* folgend,<sup>3)</sup> kommt der EuGH zum Schluss, dass die Anwendung der für den Steuerpflichtigen günstigeren italienischen Neuregelung auf den Ausgangsfall in Einklang mit dem Unionsrecht steht. Italien ist daher nicht verpflichtet, gegen den Geschäftsführer einer Gesellschaft eine (Freiheits-)Strafe zu verhängen, wenn die Gesellschaft ihrer Abfuhr der ordnungsgemäß erklärten Mehrwertsteuer nicht zeitgerecht nachgekommen ist.

Die bloße Nichtabfuhr von Mehrwertsteuer ist, unabhängig davon, ob sie vorsätzlich erfolgt, kein „Betrag“ iSd PIF-Übereinkommens, solange der Steuerpflichtige seinen Erklärungspflichten nachkommt. Die im PIF-Übereinkommen für die Mitgliedstaaten festgelegten Pflichten greifen daher nicht.<sup>4)</sup> Die Nichtabfuhr der Mehrwertsteuer ist eine „rechtswidrige

Mag. *Desiree Auer*, *Selina Siller*, MSc., *Dr. Karoline Spies* und *Stephanie Zolles*, BA, LL. M., sind wissenschaftliche Mitarbeiterinnen am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU Wien.

- 1) Die Autorinnen danken *Thomas Pillichshammer*, LL.M. (WU), für die Diskussion und Anregungen zum vorliegenden Beitrag.
- 2) Übereinkommen aufgrund von Art K.3 des Vertrags über die Europäische Union über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften, ABl C 1995/316, 49–57 (27. 11. 1995); zum Hintergrund s *Killmann*, Mehrwertsteuerbetrug und Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaft – eine österreichische Perspektive, wbl 2004, 545 (545 ff).
- 3) Schlussanträge GA *Bobek* 13. 7. 2017, C-574/15, *Scialdone*, ECLI:EU:C:2017:553.
- 4) EuGH 2. 5. 2018, C-574/15, *Scialdone*, ECLI:EU:C:2018:295, Rz 38–43.

Handlung“ iSd Art 325 Abs 1 AEUV, die die finanziellen Interessen der EU gefährden könnte. Die im italienischen Recht vorgesehenen Sanktionen können jedoch „*angesichts des Ermessenspielraums der Mitgliedstaaten auf diesem Gebiet als hinreichend effektiv und abschreckend angesehen werden*“. Der Grundsatz der Effektivität des Unionsrechts ist daher gewahrt. Der EuGH hebt die nach italienischem Recht vorgesehenen Geldbußen iHv 30% der geschuldeten Steuern, wobei eine Herabsetzung bei zeitnaher Entrichtung im Einzelfall möglich ist, sowie die Erhebung von Verzugszinsen durch die Finanzverwaltung hervor. Italien steht es aufgrund der „*verfahrensrechtliche[n] und institutionelle[n] Autonomie der Mitgliedstaaten*“ frei, die Sanktionen auf den Steuerpflichtigen selbst oder im Falle juristischer Personen auf den Geschäftsführer oder aber auch auf beide anzuwenden.<sup>5)</sup>

Die Anwendung eines niedrigeren Schwellenwerts für die Strafbarkeit der Nichtabfuhr von Quellensteuern im Rahmen der Einkommensteuer widerspricht nicht dem Äquivalenzgrundsatz: Die Nichtabfuhr der Quellensteuer durch die Zahlstelle ist für die Finanzverwaltung aufgrund der unterschiedlichen Erklärungspflichten schwieriger aufzudecken als die Nichtabfuhr von Mehrwertsteuer, weshalb die Anwendung eines strengeren Maßstabs gerechtfertigt ist.<sup>6)</sup>

### C. Würdigung: PIF-Übereinkommen und Art 325 AEUV

Das vorliegende Urteil bringt ein neues wichtiges Puzzleteil in der EuGH-Doktrin<sup>7)</sup> zur Bekämpfung von Mehrwertsteuerbetrug und -missbrauch: Im vorliegenden Urteil der Großen Kammer klärte der EuGH erstmals ausdrücklich, ob die gegenständliche Handlung als Betrug qualifiziert.

Für Betrugsfälle, die die finanziellen Interessen der EU betreffen, findet sich eine Definition von „Betrug“ in Art 1 Abs 1 lit b PIF-Übereinkommen. Gem Art 1 PIF-Übereinkommen liegt Betrug – wie auch der EuGH im vorliegenden Urteil betont<sup>8)</sup> – nur in drei abschließend aufgezählten, alternativen Situationen vor: Die Handlung oder Unterlassung muss (i) die Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Erklärungen oder Unterlagen, (ii) das Verschweigen einer Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht oder (iii) die „*missbräuchliche Verwendung eines rechtmäßig erlangten Vorteils*“ betreffen. Zusätzliche Voraussetzung in den drei genannten Fällen ist Vorsatz und die rechtswidrige Verminderung der Einnahmen der EU. Da die Mehrwertsteuereinnahmen der Mitgliedstaaten seit 1980 Teil der EU-Eigenmittel sind, führt die Nichtabfuhr der Mehrwertsteuer indirekt zu einer Minderung der EU-Einnahmen iSd PIF-Übereinkommens.<sup>9)</sup>

In der Rs *Scialdone* scheiterte die Anwendung des PIF-Übereinkommens an der Qualifikation der Tat handlung als Betrug, weil die Nichtabfuhr der Mehrwertsteuer, für die bereits eine Erklärung abgegeben wurde, unter keinen der in Art 1 Abs 1 lit b genannten Tatbestände fällt: Es handelt sich weder um die Verwendung falscher Unterlagen, das Verschweigen einer Information, noch um die missbräuchliche Ver-

wendung eines Vorteils. Nach Ansicht des EuGH habe der Steuerpflichtige durch die Nichtabfuhr keinen Vorteil erlangt und verwendet, weil dieser die Steuer weiterhin schulde.<sup>10)</sup> Alternativ hätte der EuGH die Anwendbarkeit des PIF-Übereinkommens wohl auch mangels Vorsatzes verneinen können, weil die Nichtbezahlung der Umsatzsteuer offenbar auf Liquiditätsschwierigkeiten zurückzuführen war.

An mehreren Stellen betont der EuGH, dass die italienische Gesellschaft ihrer Erklärungspflicht ordnungsgemäß nachgekommen ist und die Finanzbehörden „*über alle für die Festsetzung der geschuldeten Mehrwertsteuer und die Feststellung ihrer etwaigen Nichtabfuhr erforderlichen Angaben*“ verfügen.<sup>11)</sup> Im Umkehrschluss könnte die Nichtabgabe der Mehrwertsteuererklärung als „Betrug“ iSd PIF-Abkommens qualifizieren. Diese Auffassung findet Bestätigung in der Rs *Dobre*, wonach die Mitgliedstaaten die Nichtabgabe der Mehrwertsteuererklärung als „*Steuerhinterziehung*“ ansehen und mit der Versagung des Vorsteuerabzugsrechts ahnden dürfen.<sup>12)</sup> Die Nichtabgabe der Steuererklärung erfüllt den zweiten Tatbestand „*Verschweigen einer Information unter Verletzung einer spezifischen Pflicht*“ in Art 1 Abs 1 lit b PIF-Übereinkommen, sofern Vorsatz und die Nichtabfuhr der Mehrwertsteuer hinzutreten. Ein Beispiel für Betrug iSd PIF-Übereinkommens sind damit „Schwarzumsätze“.<sup>13)</sup>

Neben dem PIF-Übereinkommen verpflichtet auch Art 325 Abs 1 AEUV die Mitgliedstaaten abschreckende Sanktionen für „*Betrügereien und sonstige (...) rechtswidrige Handlungen*“, die gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtet sind, zu verhängen. Bei der nicht zeitgerechten Abfuhr ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer handelt es sich nach Ansicht des EuGH zwar um keinen „Betrug“,<sup>14)</sup> aber um eine „rechtswidrige Handlung“.<sup>15)</sup> Der Begriff der „rechtswidrigen Handlung“ dürfte jene Situationen erfassen, in denen ein Steuerpflichtiger weder betrügerisch noch missbräuchlich agiert,

5) EuGH *Scialdone*, ECLI:EU:C:2018:295, Rz 44-51.

6) EuGH *Scialdone*, ECLI:EU:C:2018:295, Rz 58-59.

7) Hierzu kürzlich EuGH 19. 10. 2017, C-101/16, *SC Paper Consult*, ECLI:EU:C:2017:775; 5. 12. 2017, C-42/17, *M.A.S. and M.B.*, ECLI:EU:C:2017:936.

8) EuGH *Scialdone*, ECLI:EU:C:2018:295, Rz 39.

9) Art 2 Abs 1 lit b Beschluss des Rates v 7. 6. 2007 über das System der Eigenmittel der Europäischen Gemeinschaften (2007/436/EG), ABl L 2007/163, 17-21 (23. 6. 2007). So ausdrücklich bestätigt in EuGH 7. 5. 2013, C-617/10, *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, Rz 26; 8. 9. 2015, C-105/14, *Taricco ua*, ECLI:EU:C:2015:555, Rz 41; vgl zu den Diskussionen vor dieser EuGH-Rsp *Killmann*, wbl 2004, 546 f.

10) EuGH *Scialdone*, ECLI:EU:C:2018:295, Rz 39.

11) EuGH *Scialdone*, ECLI:EU:C:2018:295, Rz 42; s auch Rz 37, 38, 39, 41, 42.

12) EuGH 7. 3. 2018, C-159/17, *Dobre*, ECLI:EU:C:2018:161, Rz 41.

13) Vgl auch *Killmann*, wbl 2004, 549 f.

14) Ähnlich bereits EuGH 12. 7. 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, ECLI:EU:C:2012:458, Rz 74; 20. 6. 2013, C-259/12, *Rodopi-M 91*, ECLI:EU:C:2013:414, Rz 42.

15) EuGH *Scialdone*, ECLI:EU:C:2018:295, Rz 44; ausführlicher GA *Bobek*, ECLI:EU:C:2017:553, Rz 65-73. IdS bereits EuGH 20. 3. 2018, verb Rs C-524/15, C-537/16, C-596/16 und C-597/16, *Luca Menci*, ECLI:EU:C:2018:197, Rz 19 ff.

aber gegen im Gesetz festgelegte Offenlegungs- und Abgabepflichten verstößt. Im Unterschied zum PIF-Übereinkommen, das für schwere Betrugsfälle verpflichtend auf Freiheitsstrafen verweist, legt Art 325 Abs 1 AEUV keine konkreten Sanktionen fest. Eine Einzelfallbeurteilung nationaler Sanktionen unter Abwägung der Schwere des Verstoßes und den unionsrechtlichen Grundsätzen ist notwendig.<sup>16)</sup> Die nicht zeitgerechte Abfuhr ordnungsgemäß erklärter Mehrwertsteuer ist nach Ansicht des EuGH ein weit weniger schwerwiegender Verstoß als die vorsätzliche Fälschung von Unterlagen oder das Verschweigen von Informationen.<sup>17)</sup> Eine Freiheitsstrafe ist daher unabhängig von der Höhe des nichtabgeführten Betrags keine angemessene Sanktion.

#### D. Ausblick: RL 2017/1371/EU

Nach langwierigen Verhandlungen haben sich die Mitgliedstaaten im Jahr 2017 auf eine Neufassung des PIF-Übereinkommens in der Form einer RL geeinigt. Die RL 2017/1371/EU über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichteten Betrug ist von den Mitgliedstaaten mit 6. 7. 2019 verpflichtend umzusetzen.<sup>18)</sup> Im Gegensatz zum PIF-Übereinkommen nimmt die RL 2017/1371/EU in mehreren Absätzen explizit auf Mehrwertsteuerbetrug Bezug. Die zwei ersten in Art 1 Abs 1 lit b PIF-Übereinkommen genannten Tatbestände wurden ohne wesentliche Änderung in Art 3 Abs 2 lit d der RL 2017/1371/EU übernommen. Der dritte Tatbestand zur „mißbräuchlichen Verwendung eines Vorteils“ wurde für Zwecke der Mehrwertsteuer gestrichen. Stattdessen wurde ein neuer Tatbestand ergänzt, wonach auch die „Vorlage richtiger Mehrwertsteuer-Erklärungen zur betrügerischen Verschleierung einer nicht geleisteten Zahlung oder zur unrechtmäßigen Begründung von Ansprüchen auf Erstattung der Mehrwertsteuer“ als „Betrug“ gilt. Die allgemeinen Voraussetzungen des Vorsatzes<sup>19)</sup> und der Auswirkung auf den Unionshaushalt wurden beibehalten. Der Sachverhalt in der Rs *Scialdone* dürfte nach der RL 2017/1371/EU daher nach wie vor nicht als „Betrug“ gelten und wäre mittels Art 325 AEUV identisch zu lösen.

Für Betrugskonstellationen könnte sich die Beurteilung zukünftig jedoch ändern: Einleitend wird in Art 3 Abs 2 lit d der RL auf „grenzüberschreitende Betrugssysteme“ verwiesen. Im Gegensatz zum PIF-Übereinkommen dürfte die RL „Schwarzumsätze“ daher nur erfassen, wenn diesen ein „grenzüberschreitendes System“ zugrunde liegt. Überdies ist der Anwendungsbereich der RL im Falle der Einnahmen aus den Mehrwertsteuer-Eigenmitteln gem Art 2 Abs 2 auf „schwerwiegende Verstöße“ beschränkt. Als solche gelten nur jene vorsätzlichen Handlungen oder Unterlassungen, die mit dem Hoheitsgebiet von zumindest zwei Mitgliedstaaten verbunden sind und einen „Gesamtschaden von mindestens 10 000 000 EUR umfassen“. Den Erläuterungen zufolge sollen „insbesondere Karussellbetrug, „Missing-Trader-Mehrwertsteuerbetrug“ und im Rahmen einer kriminellen Vereinigung begangener Mehrwertsteuerbetrug“ erfasst werden.<sup>20)</sup> Der Begriff des „Systems“<sup>21)</sup> und die Notwendigkeit

der Ermittlung eines „Gesamtschadens“ könnte in der Praxis Schwierigkeiten bereiten.<sup>22)</sup> Für alle von der RL erfassten Mehrwertsteuerdelikte sind die Mitgliedstaaten verpflichtet, eine Freiheitsstrafe von mindestens vier Jahren<sup>23)</sup> und eine Verjährungsfrist von mindestens fünf Jahren ab Begehung der Straftat<sup>24)</sup> vorzusehen.<sup>25)</sup> Im Unterschied zum PIF-Übereinkommen ist der Anwendungsbereich der RL 2017/1371/EU für den Bereich der Mehrwertsteuer somit erheblich eingeschränkt, enthält für die erfassten Konstellationen jedoch genauer vorgegebene Rechtsfolgen.

Die sachliche Einschränkung auf grenzüberschreitende Betrugssysteme mit einem bestimmten Mindestgesamtschaden war im Entwurf der Kommission noch nicht enthalten<sup>26)</sup> und ist offenbar auf die Bedenken einiger Mitgliedstaaten zurückzuführen.<sup>27)</sup> Für Mehrwertsteuerbetrug, der nur einen Mitgliedstaat betrifft, der sich unterhalb der zehn Mio Euro-Schwelle bewegt, oder dem kein System zugrunde liegt, könnte den Mitgliedstaaten ab 6. 7. 2019 daher ein beträchtlich größerer Ermessensspielraum zukommen. Hervorzuheben ist jedoch, dass Art 325 Abs 1 AEUV weiterhin uneingeschränkt für diese Betrugsfälle gilt und der EuGH diese primärrechtliche Bestimmung in *Åkerberg Fransson* als maßgebliche Rechtsgrundlage für die Verpflichtung zur strafrechtlichen Betrugsbekämpfung in der Mehrwertsteuer herangezogen hat.<sup>28)</sup> Der EuGH ist auf Basis von Art 325 Abs 1 AEUV daher imstande, die Mitgliedstaaten auch außerhalb des Anwendungsbereichs der RL 2017/1371/EU zur Verhängung ähnlicher Sanktionen, wie sie in der RL explizit festgelegt sind, zu verpflichten.<sup>29)</sup> Auf Basis des

16) Vgl ua EuGH 20. 3. 2018, verb Rs C-524/15, C-537/16, C-596/16 und C-597/16, *Luca Menci*, EU:C:2018:197, Rz 20; GA *Bobek*, ECLI:EU:C:2017:553, Rz 125-131.

17) EuGH *Scialdone*, ECLI:EU:C:2018:295, Rz 41-43, wonach strafrechtliche Sanktionen „nicht in gleicher Höhe unerlässlich“ sind.

18) Art 19 iVm Art 16 RL 2017/1371/EU.

19) So explizit Präambel 11 der RL 2017/1371/EU: „Straftaten, die keinen Vorsatz voraussetzen, werden von dieser Richtlinie nicht erfasst“.

20) Präambel 4 der RL 2017/1371/EU.

21) Präambel 4 der RL 2017/1371/EU: Ein „System“ liegt vor, wenn „die Straftaten in strukturierter Form mit dem Ziel begangen werden, einen ungerechtfertigten Vorteil aus dem gemeinsamen Mehrwertsteuersystem zu ziehen“.

22) Die Ermittlung eines Gesamtschadens verlangt einen im Einzelfall schwer feststellbaren inneren Zusammenhang zwischen hinterzogenen Umsatzsteuerbeträgen in mehreren Mitgliedstaaten. Zudem müssen die nationalen Behörden zur Ermittlung des EU-weiten Gesamtschadens auf Instrumente zum Informationsaustausch zurückgreifen.

23) Art 7 Abs 3 RL 2017/1371/EU.

24) Art 12 Abs 2 RL 2017/1371/EU. Vgl hierzu im Lichte des PIF-Übereinkommens EuGH *Taricco ua*, ECLI:EU:C:2015:555; *Kollmann/Turcan/Turic/Spies*, EuGH-Rechtsprechungsübersicht: Neues zur Umsatzsteuer, *ecolex* 2015, 1097 (1099 ff).

25) Diese Rechtsfolgen sind zwar nur für Betrugsfälle mit „erheblichem Schaden“ verpflichtend. Nach Art 7 Abs 3 der RL gelten jedoch alle erfassten Mehrwertsteuerdelikte „stets als erheblich“.

26) Vgl Pkt 3.4 in KOM(2012) 363 final.

27) Vgl GA *Bobek*, ECLI:EU:C:2017:553, Rz 32-46.

28) EuGH *Åkerberg Fransson*, ECLI:EU:C:2013:105, Rz 26-27 und 34; s auch EuGH *M.A.S. and M.B.*, ECLI:EU:C:2017:936, Rz 30-31.

29) Siehe zu Art 325 AEUV zB EuGH *M.A.S. and M.B.*, ECLI:EU:C:2017:936, Rz 34: „Strafrechtliche Sanktionen können (...) unerlässlich“.

Art 325 Abs 1 AEUV wie auch des PIF-Übereinkommens und der RL 2017/1371/EU können dem Steuerpflichtigen – im Lichte des Grundsatzes der Gesetzmäßigkeit von Strafen in Art 49 GRC – in einem konkreten Verfahren jedoch nicht per Direktwirkung Sanktionen auferlegt werden, sofern es an einer nationale Rechtsgrundlage fehlt.<sup>30)</sup> Letztlich besteht außerhalb des Anwendungsbereichs der ab 6. 7. 2019 umzusetzenden RL Rechtsunsicherheit, welchen Verpflichtungen die Mitgliedstaaten für die nicht von der RL erfassten Betrugsfälle unterliegen. Der Ausschluss eines Großteils der Mehrwertsteuerbetrugsfälle von der RL 2017/1371/EU erweist sich daher als nicht gewinnbringend: Neben zusätzlichen Kosten für Unternehmen und Behörden wegen der bestehenden Rechtsunsicherheit, ist der Ausschluss aufgrund der primärrechtlichen Verpflichtungen in Art 325 AEUV nicht dazu geeignet, die Souveränität der Staaten tatsächlich zu wahren.

### E. Bedeutung für Österreich

Sanktionen für die Nichtabfuhr oder Nichterklärung von Abgaben werden in Österreich in der BAO und im FinStrG geregelt.<sup>31)</sup> Im Hinblick auf die Nichtzahlung von Mehrwertsteuer ergibt sich im Lichte der Rs *Scialdone* – unter Berücksichtigung des Art 325 AEUV, des PIF-Übereinkommens und der RL 2017/1371/EU – folgendes Bild:

Nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG ist die „*Versäumung eines Zahlungstermines für sich allein nicht strafbar*“. Im Unterschied zu Italien führt die nicht zeitgerechte Entrichtung ordnungsgemäß erklärter Umsatzsteuer in Österreich daher weder für die juristische Person noch für ihre vertretungsbefugten Personen zu strafrechtlichen Sanktionen.<sup>32)</sup> Wird Umsatzsteuer zwar ordnungsgemäß erklärt, aber nicht am Fälligkeitstag entrichtet, so hat dies „nur“ einen Säumniszuschlag iHv 2% nach § 217 BAO zur Folge. Auf Antrag des Steuerpflichtigen ist eine Stundung oder eine Ratenzahlung (§ 212 BAO) und die Herabsetzung des Säumniszuschlags möglich (§ 217 Abs 7 BAO). Diese Regelung über die nicht zeitgerechte Abfuhr von Umsatzsteuer erscheint großzügiger für den Steuerpflichtigen als die in der Rs *Scialdone* verfahrensgegenständliche italienische Regelung, die Geldbußen iHv bis zu 30% der geschuldeten Steuern zuzüglich Verzugszinsen vorsieht. Allenfalls könnte in Frage gestellt werden, ob die Regelungen abschreckend genug sind, um den Anforderungen des Art 325 Abs 1 AEUV zur Bekämpfung „rechtswidriger Handlungen“ zu genügen.

Finanzstrafrechtliche Sanktionen für die nicht zeitgerechte Abfuhr von Umsatzsteuer können nur anfallen, wenn der Steuerpflichtige zugleich verabsäumt, der Abgabenbehörde die Höhe des geschuldeten Betrags bekannt zu geben und daher gegen seine Offenlegungspflichten verstößt.<sup>33)</sup> Wird die Steuerschuld in der UVA zumindest mit Eventualvorsatz<sup>34)</sup> weder ordnungsgemäß entrichtet noch erklärt, liegt eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG vor, die mit einer Geldstrafe geahndet werden kann.<sup>35)</sup> Unterlässt der Steuerpflichtige die Abgabe der UVA vorsätzlich und hält die Verkürzung der Abgabenschuld nicht

nur für möglich, sondern für „gewiss“<sup>36)</sup> so ist diesem § 33 Abs 2 lit a FinStrG als Abgabenhinterziehung zu qualifizieren. Die vorsätzliche Abgabenverkürzung unter Nichtabgabe der Jahressteuererklärung gilt – im Unterschied zur Nichtabgabe der UVA, die auch eine Finanzordnungswidrigkeit sein kann – stets<sup>37)</sup> als Abgabenhinterziehung und fällt unter § 33 Abs 1 FinStrG.<sup>38)</sup> Für Fälle der Abgabenhinterziehung kann neben einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des Verkürzungsbetrags auch eine Freiheitsstrafe von bis zwei Jahren verhängt werden (§ 33 Abs 5 FinStrG).<sup>39)</sup> Die schwerwiegendsten Rechtsfolgen sind für das Delikt des Abgabebetrugs in § 39 FinStrG vorgesehen.<sup>40)</sup> § 39 Abs 1 FinStrG erfasst va jene Fälle der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG, die mit Hilfe falscher oder verfälschter Urkunden, Daten, anderer Beweismittel oder einer Scheinhandlung ausgeführt werden. § 39 Abs 2 FinStrG erstreckt den Anwendungsbereich zudem explizit auf Fälle der Abgabenhinterziehung durch Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen, denen keine Lieferung oder sonstigen Leistung zugrunde liegt. Zusätzliche Anwendungsvoraussetzung des § 39 FinStrG ist, dass der strafbestimmende Wertbetrag € 100.000,- über-

*lich sein, um bestimmte Fälle von schwerem Mehrwertsteuerbetrug wirksam und abschreckend zu bekämpfen.*“

30) Siehe EuGH *M.A.S. and M.B.*, ECLI:EU:C:2017:936, Rz 51 ff.

31) Vgl *Prillinger* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> (2017) A.3 Tz 18 ff.

32) Für einen Vergleich der Rechtslagen verschiedener Mitgliedstaaten s *Dannecker*, Abgabenhinterziehung und Betrug im europäischen Rechtsvergleich: Der österreichische Abgabebetrug – Modellcharakter für Europa? in *Leitner* (Hrsg.), Finanzstrafrecht 2012 (2013) 61 (88). Die strafrechtliche Ahndung von bloßem Zahlungsverzug ohne Verletzung von Offenlegungspflichten hat der VfGH als nicht sachlich gerechtfertigte „*aufserordentliche Härte*“ sogar für verfassungswidrig befunden (VfGH 20. 6. 2002, G 110/02).

33) Vgl jedoch *Brandl* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> B.16 Tz 2228, der kritisiert, dass die Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht kein ausdrückliches Tatbestandsmerkmal des § 49 Abs 1 lit a FinStrG ist und sohin die bloße Nichtentrichtung von Abgaben sanktioniert wird.

34) Vgl dazu *Fellner*, FinStrG-Kommentar 13. Lfg (Jänner 2011) § 49 Tz 11.

35) Erfolgt die Nichtentrichtung und Nichterklärung bloß grob fahrlässig, kommt § 34 FinStrG zu Anwendung.

36) Wissentlichkeit ist hierbei nur in Bezug auf das Bewirken der Abgabenverkürzung gefordert; für die Pflichtverletzung in Form der Nichtabgabe der UVA genügt bedingter Vorsatz (vgl *Brandl/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> B.1 Tz 1658).

37) Vgl zu möglichen Ausnahmen *Fellner*, Konkurrenz von Umsatzsteuerhinterziehungen, RdW 2008, 820 (821).

38) Erfüllt ein Steuerpflichtiger unterjährig § 33 Abs 2 lit a oder § 49 Abs 1 lit a FinStrG aufgrund der Nichtentrichtung der Umsatzsteuer unter Nichtabgabe der UVA und am Ende des Jahres mangels Abgabe einer Jahressteuererklärung § 33 Abs 1 FinStrG, so konsumiert § 33 Abs 1 FinStrG das Vergehen nach § 33 Abs 2 lit a oder § 49 Abs 1 lit a FinStrG (OGH RIS-Justiz RS0086719, zB OGH 25. 11. 2015, 13 Os 95/15 t; so auch VwGH 11. 12. 1992, 92/13/0179; vgl *Fellner*, FinStrG-Kommentar 23. Lfg § 33 Tz 45 b).

39) § 33 FinStrG ist als Erfolgsdelikt bereits im Versuchsstadium gem § 13 FinStrG strafbar (vgl *Killmann*, wbl 2004, 547 ff). Es ist fraglich, ob das PIF-Übereinkommen dies ebenso verlangt.

40) Sollte ein Finanzvergehen mit einem Betrug gem § 146 StGB oder einer Urkundenfälschung nach § 223 StGB begangen werden, sind gem § 22 Abs 2 bzw Abs 3 FinStrG ausschließlich die Finanzvergehen zu ahnden.

steigt.<sup>41)</sup> Für Abgabebetrag ist ein Strafmaß gestaffelt proportional zur Höhe des Schadens vorgesehen,<sup>42)</sup> wobei über einem hinterzogenen Steuerbetrag von mehr als € 500.000,- sogar eine Freiheitsstrafe von bis zu zehn Jahren und eine Geldstrafe von bis zu 2,5 Mio Euro droht.

Im zeitlichen Anwendungsbereich des PIF-Übereinkommens dürften sich im österr Recht kaum unionsrechtliche Kritikpunkte identifizieren lassen.<sup>43)</sup> Sofern das PIF-Übereinkommen auch Eventualvorsatz deckt, könnte § 49 Abs 1 lit a FinStrG kritisch gesehen werden: Entgegen Art 2 PIF-Übereinkommen ist in § 49 FinStrG für die Nichtentrichtung der Steuer unter Nichtabgabe der UVA nämlich auch bei einem Schaden von mehr als € 50.000,- keine Freiheitsstrafe vorgesehen. Allerdings dürfte das PIF-Übereinkommen nur die „finale“ Hinterziehung durch Nichtabgabe der Jahressteuererklärung (nicht jedoch die Nichtabgabe der UVA) erfassen,<sup>44)</sup> die in § 33 FinStrG hinreichend sanktioniert wird.

Auch im zeitlichen Anwendungsbereich der RL 2017/1371/EU dürfte das FinStrG weitestgehend den unionsrechtlichen Vorgaben entsprechen. Zwar sieht § 33 FinStrG – im Gegensatz zur RL – für „Schwarzumsätze“ keine Freiheitsstrafe von vier Jahren, sondern nur zwei Jahren vor. Jedoch ist der Anwendungsbereich der RL auf „grenzüberschreitende Betrugssysteme“ mit einem EU-weiten Gesamtschaden von mindestens zehn Mio Euro beschränkt. Klassische „Schwarzumsätze“ dürften – selbst wenn sie ein grenzüberschreitendes Element aufweisen – diese Anforderungen nicht erfüllen, wengleich die Auslegung des Begriffs „System“ Zweifel offenlässt. Karussellbetrug und „Missing-Trader-Mehrwertsteuerbetrug“, auf die die RL 2017/1371/EU primär ausgerichtet ist, fallen in Österreich idR unter den Tatbestand des Abgabebetrag nach § 39

FinStrG, weil hierbei Vorsteuerbeträge ohne reale Lieferungen geltend gemacht werden oder Scheinrechnungen vorliegen.<sup>45)</sup> § 39 FinStrG ermöglicht bei Betrugsfällen mit einem Verkürzungsbetrag über € 250.000,- die Verhängung einer Freiheitsstrafe von vier Jahren. § 31 Abs 2 FinStrG sieht zudem eine der RL entsprechende fünfjährige Verjährungsfrist vor. Umsetzungslücken könnten nur für jene Fälle bestehen, in denen ein EU-weiter Gesamtschaden von mehr als zehn Mio Euro besteht und daher der Anwendungsbereich der RL eröffnet ist, in Österreich aber ein Schaden unter € 250.000,- vorliegt.<sup>46)</sup> Wird Österreich in einem solchen Verfahren tätig, so müsste wohl eine Freiheitsstrafe von mindestens vier Jahren verhängt werden.<sup>47)</sup> Auf Basis des Art 7 Abs 3 iVm Art 11 Abs 1 der RL 2017/1371/EU haben alle vom Betrug betroffenen Mitgliedstaaten „sicherzustellen“, dass der Täter mit einer Freiheitsstrafe von mindestens vier Jahren bestraft wird. Welcher Staat hierfür vorrangig zuständig ist, wird in der RL nicht behandelt.<sup>48)</sup> Der österr Gesetzgeber ist gut beraten, die Tatbestände des FinStrG zeitgerecht einer eingehenderen Prüfung auf ihre Übereinstimmung mit der RL 2017/1371/EU zu unterziehen.

41) § 39 FinStrG erfasst nur gerichtlich ahndbare Finanzvergehen, die nach § 53 FinStrG ab einem strafbestimmenden Wertbetrag von € 100.000,- gegeben sind.  
 42) Schaden unter € 250.000,-: bis zu drei Jahre und 1 Mio Euro; Schaden zwischen € 250.000,- und € 500.000,-: bis zu fünf Jahre und 1,5 Mio Euro; Schaden von über € 500.000,-: bis zu zehn Jahre und 2,5 Mio Euro.  
 43) Vgl ausführlich *Killmann*, wbl 2004, 549 ff.  
 44) Die Berechnung des EU-Haushalts knüpft an die jährlichen Netto-USt-Einnahmen der Mitgliedstaaten, nicht jedoch an jene der UVA. Somit dürfte das PIF-Übereinkommen nur verlangen, die Hinterziehung unter Nichtabgabe der Jahressteuererklärung zu sanktionieren (vgl *Killmann*, wbl 2004, 549 ff).

45) ErläutRV 874 BlgNR 24. GP 10; dazu kritisch *Brandl*, Vorsteuerbetrug gem § 39 Abs 2 FinStrG, in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2012 (2013) 113 (152–157).  
 46) § 2 Abs 1 lit c und § 5 Abs 2 FinStrG erstrecken den Anwendungsbereich des FinStrG zwar auch auf spezielle Finanzvergehen, die im Zollgebiet der Europäischen Union begangen wurden. Jedoch gilt dies nur für Einfuhrumsatzsteuer und Verbrauchsteuern, nicht für die Umsatzsteuer im Allgemeinen. Die in anderen Mitgliedstaaten hinterzogene Umsatzsteuer kann daher bei der Strafbemessung in Österreich nach § 39 Abs 3 FinStrG nicht berücksichtigt werden (anders zB § 370 Abs 6 dAO).  
 47) Hat ein anderer Mitgliedstaat den Steuerpflichtigen für dieselbe Tat bereits verurteilt, so rechnet Österreich die Strafe an (§ 23 Abs 7 FinStrG).  
 48) „Internationales Strafrecht“ mit Kollisionsregeln existiert nicht (vgl *Fuchs*, Strafrecht Allgemeiner Teil I<sup>8</sup> [2012] 5. Kapitel Tz 9–10). Aus dem *Ne bis in idem*-Grundsatz in Art 50 GRC (sowie in Art 54 Schengener Übereinkommen) lässt sich jedoch ein faktisches Prioritätsrecht des Erst-Ergreiferstaates ableiten (kritisch *Lagodny*, Empfiehlt es sich, eine europäische Gerichtskompetenz für Strafgewaltkonflikte vorzusehen? Gutachten im Auftrag des deutschen Bundesministeriums der Justiz [2001] 59 ff, abrufbar unter [https://www.unisalzburg.at/fileadmin/oracle\\_file\\_imports/460066.PDF](https://www.unisalzburg.at/fileadmin/oracle_file_imports/460066.PDF) [abgerufen am 12. 7. 2018]). Die Strafverfolgung durch einen Mitgliedstaat dürfte daher den Strafverfolgungsanspruch des oder der anderen Mitgliedstaaten beenden (vgl auch UFS 17. 5. 2013, FSRV/0006-F/11; *Achatz/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert* [Hrsg], Handbuch Finanzstrafrecht<sup>4</sup> A.5 Tz 131).