

Gericht

Verfassungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

10.10.2018

Geschäftszahl

G49/2017 ua

Leitsatz

Abweisung eines Antrags auf Aufhebung von Bestimmungen des FinStrG sowie der BAO; Sanktionssystem des Finanzstrafrechts mit Normensystem des Strafgesetzbuches nicht vergleichbar; keine Unsachlichkeit der maximalen Strafdrohung für Abgabenhinterziehung wegen Anknüpfung an Erfolgsunwert der Tat und individueller Schuld des (Beitrags-)Täters; Mindeststrafe für Finanzvergehen zum Schutz finanzieller Interessen des Staates nicht unverhältnismäßig; Differenzierung zwischen gerichtlichen und verwaltungsbehördlichem Verfahren bei Unterschreitung der Mindeststrafe im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers; hinreichende Bestimmtheit der Blankettstrafnorm betreffend die missbräuchliche Umgehung der Abgabepflicht

Rechtssatz

Abweisung eines - zulässigen - Parteienantrags auf Aufhebung von § 23 Abs1 bis Abs4 FinStrG idF BGBl I 104/2010, §33 Abs5 FinStrG idF BGBl I 14/2013 und §34 FinStrG idF BGBl I 118/2015 sowie §22 BAO idF BGBl 194/1961; im Übrigen Zurückweisung des Antrags mangels Präjudizialität und Darlegung der Bedenken.

Das Erstgericht hat §33 Abs1, 3 lit a und 5, §23 Abs1 bis 4 FinStrG sowie §22 BAO angewendet, nicht jedoch die vom Hauptantrag umfassten §33 Abs2, 3 lit b bis f, 4 und 6, §23 Abs5 bis 7 FinStrG. Die zuerst genannten Bestimmungen sind sohin als präjudiziell anzusehen, wohingegen es bezüglich der zuletzt genannten Bestimmungen an diesem Erfordernis fehlt.

§33 Abs2, 4 und 6 FinStrG betrifft die Abgabenhinterziehung unter Verletzung des §21 UStG 1994 oder des §76 EStG 1988, durch die Verwendung von Sachen, für die eine Abgabenbegünstigung gewährt wurde, für einen anderen als den angegebenen Zweck sowie die Abgabenhinterziehung von Verbrauchsteuer. §23 Abs5 bis 7 FinStrG normieren die Anrechnung von Untersuchungshaft, Vorhaft und im Ausland verbüßter Haft. Keiner der soeben genannten Tatbestände ist durch den zugrunde liegenden Anlassfall berührt, weswegen die Anwendung dieser Bestimmungen nicht in Betracht kommt. Die Anwendung von §33 Abs3 lit b bis lit f FinStrG kommt ebenfalls nicht in Betracht, zumal die Abgabenverkürzung nicht durch eine in den soeben genannten Bestimmungen beschriebene Weise bewirkt wurde, sondern durch die bescheidmäßige Festsetzung der Abgaben gemäß §33 Abs3 lit a FinStrG. Die Bestimmungen des §33 Abs2, 3 lit b bis lit f, Abs4 und Abs6 sowie des §23 Abs5 bis Abs7 FinStrG stehen auch in keinem Zusammenhang mit §33 Abs1, Abs3 lit a und 5 und §23 Abs1 bis Abs4 FinStrG oder §22 BAO.

Da nicht auszuschließen ist, dass der OGH im Rechtsmittelverfahren den Sachverhalt nicht als vorsätzliche Abgabenhinterziehung gemäß §33 Abs1 FinStrG, sondern als grob fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß §34 FinStrG qualifiziert, ist auch der vom Hauptantrag erfasste §34 FinStrG als präjudiziell anzusehen.

Hinreichende Darlegung der Bedenken zu §33 Abs5 und §23 Abs4 FinStrG und §22 BAO. Unzulässigkeit des Antrags soweit er sich auf §33 Abs1 und Abs3 lit a FinStrG bezieht, mangels Darlegung der Bedenken. Hinsichtlich der Bestimmungen des §23 Abs1 bis Abs3 FinStrG wurden zwar keine Bedenken vorgebracht, jedoch stehen diese Vorschriften in einem Zusammenhang mit §23 Abs4 FinStrG, weswegen auch deren Anfechtung zulässig ist.

Zur Zulässigkeit des Antrags hinsichtlich § 22 BAO ist zu bedenken, dass §33 FinStrG eine Blankettstrafnorm ist, die die Verletzung der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten sanktioniert. Dabei ergibt sich aus der Anwendung des §22 BAO die Reichweite der Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten. Vor diesem Hintergrund und in Anbetracht der vorgetragenen Bedenken zu §22 BAO sind die Zulässigkeitsanforderungen auch hinsichtlich §22 BAO erfüllt.

Keine Verletzung des Gleichheitssatzes (Sachlichkeitsgebotes) durch §33 Abs5 FinStrG:

Kein aus einem Vergleich mit dem Sanktionensystem des Strafgesetzbuches ableitbarer Verstoß des Sanktionensystems des Finanzstrafgesetzes gegen die Grundprinzipien hinsichtlich der Strafhöhe iSd Art7 B-VG: Das Finanzstrafrecht, das durch spezifische Deliktstypen den Besteuerungsanspruch des Steuergläubigers schützt, bildet ein eigenständiges Ordnungssystem und ist deshalb mit dem Normensystem des Strafgesetzbuches nicht in Vergleich zu setzen.

Der VfGH vermag nicht zu erkennen, dass die Anknüpfung des §33 Abs5 FinStrG an das Zweifache des für den Strafraum maßgeblichen Verkürzungsbetrages bei der Ahndung einer Abgabenhinterziehung unsachlich wäre, zumal der Gesetzgeber die Regelung der Strafbemessung an den Verkürzungsbetrag und damit unmittelbar an den durch die Abgabenhinterziehung bewirkten Schaden knüpft.

Die Strafdrohung ist mit dem doppelten Verkürzungsbetrag gedeckelt und knüpft in verfassungsrechtlich unbedenklicher Weise - auch bei sehr hohen Verkürzungsbeträgen - an den Erfolgswert der Tat an. Es ist nicht zu erkennen, dass die Strafdrohung in einem exzessiven Missverhältnis zum Grad des Verschuldens und der Höhe des verursachten Schadens stünde.

Da die Strafdrohung des zweifachen Verkürzungsbetrages an den Erfolgswert der Tat an sich anknüpft, kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn die Obergrenze des Strafraumes nicht nur für den unmittelbaren Täter, sondern auch für jeden anderen gilt, der einen anderen dazu bestimmt, eine solche Tat auszuführen, oder sonst zu ihrer Ausführung beiträgt (§11 FinStrG), ergibt sich doch auch die Verwerflichkeit des Tatbeitrages aus dem Erfolgswert der Tat selbst.

Nach §12 FinStrG ist, wenn an einer Tat mehrere Personen beteiligt sind, jeder nach seiner Schuld zu bestrafen ist. Gleichzeitig bildet die Schuld nach §23 Abs1 FinStrG die Grundlage für die Bemessung der Strafe. Gemäß §23 Abs3 FinStrG erfolgt somit auch die Bemessung der Strafe für einen Beitragstäter nach seinen persönlichen Verhältnissen und seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Es ist daher nicht zu sehen, dass die Strafbemessung für einen Beitragstäter nach den wirtschaftlichen Verhältnissen eines vom Täter verschiedenen Rechtssubjektes oder des unmittelbaren Täters erfolgen würde.

Dass die nach §23 Abs3 FinStrG zu berücksichtigenden wirtschaftlichen Faktoren im Zuge der Strafbemessung nicht wie im Rahmen eines Tagessatzsystems gesondert ausgewiesen, sondern innerhalb eines Strafraumes ebenso wie die gemäß §23 Abs2 leg cit zu berücksichtigenden tat- und schuldspezifischen Erschwerungs- und Milderungsgründe zur Anwendung zu bringen sind, bewirkt nicht, dass diese Faktoren "in einem einzigen Bemessungsvorgang" zu berücksichtigen wären. Vielmehr ist die konkrete Strafzumessung Ergebnis einer Berücksichtigung sämtlicher gesetzlich angeordneter, hinsichtlich ihrer Relevanz im Einzelfall gesondert zu würdigender Faktoren. Vor diesem Hintergrund vermag der VfGH die Bedenken des Antragstellers betreffend die Vorschrift des §33 Abs5 FinStrG nicht zu teilen.

Verfassungskonformität der Mindeststrafe nach §23 Abs4 FinStrG:

Vor dem Hintergrund der Rsp zum Sachlichkeitsgebot bei Festlegung von Sanktionen hat der VfGH in seiner Rsp zu Verwaltungsstrafen erkannt, dass aus Gründen der General- und Spezialprävention Mindeststrafen zur effizienten Bekämpfung eines verpönten Verhaltens zulässig sind, wenn das Gewicht der Mindeststrafdrohung nicht außer Verhältnis zum Gewicht der damit verfolgten Ziele steht. Dies gilt selbst dann, wenn die Möglichkeit der Ausschöpfung eines Strafraumes bereits den Schutzzweck hinreichend erfüllen sollte, sofern die Normierung einer Mindeststrafe - etwa im Hinblick auf das dem Regelungsbereich innewohnende Gefährdungspotential und das mögliche Einkalkulieren des Strafausmaßes - sachlich begründet ist. Dabei kann die Mindeststrafdrohung auch ein empfindliches Ausmaß annehmen, wenn der Zweck der Durchsetzung eines in der Regel normgerechten Verhaltens nur durch eine solche Maßnahme erreicht werden kann. Erreicht die Strafdrohung allerdings eine Höhe, die mit dem hergebrachten, der Rechtsordnung immanenten Zweck der Verwaltungsstrafe nicht mehr vereinbar ist, erweist sich die Mindeststrafe ebenso als verfassungswidrig wie wenn sie auf eine Vielzahl unterschiedlicher Sachverhalte anzuwenden ist und damit Verstöße ganz unterschiedlicher Gravität erfasst, ohne eine hinreichende Berücksichtigung der Unterschiede zu ermöglichen.

In Anbetracht dieser Rsp kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er zum Schutz der finanziellen Interessen des Staates eine Mindeststrafdrohung mit dem Ziel vorsieht, deutlicher als bis zu ihrer Einführung die strafrechtlichen Konsequenzen steuerlichen Fehlverhaltens vor Augen zu führen.

Mit der Festlegung der möglichen Strafhöhe (bzw des Strafrahmens zwischen Höchst- und Mindeststrafe) bestimmt der Gesetzgeber das Ausmaß des sozialen Unwertes, welches er mit dem verpönten Verhalten verbindet. Ihre Grenze findet diese Freiheit zur Festlegung der zulässigen Strafhöhe im aus dem Gleichheitsgrundsatz erfließenden Sachlichkeitsgebot.

Nachdem die Höchststrafdrohung für das Vergehen der Abgabenhinterziehung gemäß §33 Abs5 FinStrG vom Gesetzgeber in nicht unsachlicher Weise am Verkürzungsbetrag orientiert wurde, ist es nicht überschießend, wenn der Gesetzgeber in §23 Abs4 FinStrG einen (nicht unverhältnismäßig hohen) Prozentsatz der Höchststrafdrohung als Mindeststrafe festlegt.

Keine Unsachlichkeit des §23 Abs4 FinStrG:

Ebenso wie zwischen dem allgemeinen gerichtlichen Strafrecht und dem finanzgerichtlichen Verfahren sowie zwischen dem allgemeinen verwaltungsbehördlichen und dem finanzbehördlichen Strafverfahren bestehen auch - innerhalb des finanzstrafrechtlichen Systems - wesentliche Unterschiede zwischen dem gerichtlichen und dem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren, die im Allgemeinen verschiedenartige Regelungen einer Frage sachlich zu rechtfertigen vermögen. Dementsprechend differenziert das Finanzstrafgesetz, das mit der Zuständigkeitsregelung des §53 Abs1 und 2 FinStrG zum Ausdruck bringt, dass Straftaten in die Zuständigkeit der Gerichte erst fallen, wenn der strafbestimmende Wertbetrag eine bestimmte Höhe erreicht, auch hinsichtlich der Frage, ob und in welchem Ausmaß über den Beschuldigten - neben der bzw zusätzlich zu einer Geldstrafe - Freiheitsstrafen verhängt werden können, zwischen gerichtlichem und verwaltungsbehördlichem Finanzstrafverfahren.

Vor diesem Hintergrund kann der VfGH nicht erkennen, dass es dem Gesetzgeber verwehrt wäre, die Frage des Unterschreitens der Mindeststrafdrohung im gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Verfahren unterschiedlich zu regeln.

Dabei kann dem Gesetzgeber nicht entgegengetreten werden, wenn er für das gerichtliche Finanzstrafverfahren angesichts der generalpräventiven Zielsetzung der Mindeststrafe in §23 Abs4 FinStrG eine absolute Untergrenze für die allgemeinen Strafzumessungsregeln des §23 Abs1 bis 3 FinStrG anordnet; im Übrigen ist auch für das gerichtliche Finanzstrafverfahren in spezifischen Fällen die Zumessung einer geringeren Strafe nicht gänzlich ausgeschlossen (vgl §26 Abs1 FinStrG).

Kein Verstoß des §22 BAO idF vor BGBl I 62/2018 gegen Art18 B-VG oder Art7 EMRK:

§22 Abs1 BAO idF vor BGBl I 62/2018 ordnet an, dass durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden kann. Liegt Missbrauch vor, so sind gemäß Abs2 leg cit die Abgaben so zu erheben, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären.

Liegt Missbrauch iSd §22 BAO vor, wird durch den - auf Grund der als Missbrauch qualifizierten Gestaltung - erzielten Abgabenvorteil eine Abgabenverkürzung bewirkt. Ob zugleich auch eine Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht gemäß §33 Abs1 FinStrG vorliegt, hängt davon ab, ob der Steuerpflichtige jene Umstände, die für die Beurteilung der Frage, ob die gewählte Gestaltung Missbrauch begründet, erheblich sind, der Abgabenbehörde offengelegt hat. Nach der Rsp des VwGH ist darauf abzustellen, ob jene Umstände offengelegt sind, die der Abgabenbehörde die Prüfung der Frage ermöglichen, ob für die gewählte Gestaltung, die von der Absicht des Steuerpflichtigen getragen ist, einen Steuervorteil zu erzielen, außersteuerliche Gründe bestehen oder diese ohne den abgabensparenden Effekt einfach unverständlich ist.

In Anbetracht dieser Rsp des VwGH zu §22 BAO vermag der VfGH nicht zu erkennen, dass es dem Einzelnen nicht möglich wäre, sein Verhalten am Gesetz zu orientieren und seiner Offenlegungspflicht in einer Weise nachzukommen, die die Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung in missbrauchsgeneigten Fällen hintanhält.

European Case Law Identifier

ECLI:AT:VFGH:2018:G49.2017