

1. GEDANKEN ZUM STRAFRISIKO VON GEMEINDEN

Gemeinden sind als Gebietskörperschaften sowohl „Steuergläubiger“ als auch „Steuerschuldner.“ Im Zusammenhang mit dem Thema der „Steuerhinterziehung von Gemeinden und deren Funktionären“ nehmen die Gemeinden naturgemäß die Position der „Steuerschuldnerin“ ein.

Als Steuerschuldnerin sind sie Träger von abgabenrechtlichen Pflichten, haben gegebenenfalls fristgerechte Umsatzsteuer-Vorauszahlungen zu leisten, fristgerecht die Lohnsteuer für die Gemeinde-Bediensteten einzubehalten und an die Finanzbehörde abzuführen oder eine Körperschaftssteuererklärung für ihre Betriebe gewerblicher Art (BgA) einzureichen. Auch wenn man meint, „verkürzte“ Steuern oder zu Unrecht erwirkte Steuergutschriften kommen der Gemeindekassa und sohin dem Volke zugute, so ist die Gemeinde dennoch Steuerpflichtige wie jeder andere Unternehmer. Der Steuerprüfer hat daher nach dem Willen des Gesetzgebers nach dem gleichen Maßstab und der gleichen Strenge die Steuergesetze zu vollziehen.

Dazu kommt der von den Steuerprüfern oft ausgesprochene **Grundsatz der „Gleichmäßigkeit der Besteuerung“**; demzufolge wird auch gegenüber anderen Gemeinden ein „kommunaler Bonus“ keineswegs gerechtfertigt sein. Auch aus der Sicht eines steuerpflichtigen Unternehmers käme es bei bevorzugter Behandlung zu einer Wettbewerbsverzerrung.

1.1 Steuerhinterziehung von Gemeinden?

Seit Geltung des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) mit Anfang 2006 ist grundsätzlich die kriminalstrafrechtliche Verantwortlichkeit von sog „Verbänden“ in Österreich möglich. Vom bis dahin geltenden ehernen Grundsatz „Societas delinquere non potest“ ist man abgegangen, um neben den handelnden (natürlichen) Personen auch die begünstigten „juristischen Personen“ in die strafrechtliche Verantwortung einzubeziehen.

Verbände sind ex lege juristische Personen (zB AG, GmbH) und eingetragene Personengesellschaften (zB OG, KG). Vor diesem Hintergrund kann bspw eine Stadtwerke AG oder eine ausgelagerte Gemeinde KG unter bestimmten Voraussetzungen wegen Steuerdelikte zu einer „Verbandsgeldbuße“ verurteilt werden. Dies geschieht im Sinne einer „Quasi-Doppelbestrafung“, weil ja gegebenenfalls auch gegen den Vertreter der Gemeinde eine Finanzstrafe verhängt wurde.

Gem § 1 Abs 3 Z 2 VbVG sind Gemeinden – wie auch der Bund und die Länder – keine „Verbände“ iSd VbVG, soweit sie in Vollziehung der Gesetze, dh hoheitlich handeln. So gesehen kann eine Gemeinde als Körperschaft öffentlichen Rechts ein **Steuerdelikt im Wesentlichen nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art oder ihrer ausgelagerten Gesellschaften** begehen.

1. Gedanken zum Strafrisiko von Gemeinden

§ 28 a FinStrG definiert die Besonderheiten, die bei der Anwendung des VbVG im Zusammenhang mit Finanzvergehen bestehen. Insbesondere kann der **Maximalbetrag von Geldstrafen** das **1,5-fache** dessen betragen, was die einzelnen Delikte für natürliche Personen vorsehen.

Voraussetzungen zur Bestrafung nach dem VbVG

Ein Verband hat sich zu verantworten, wenn die Tat zu **seinen Gunsten** begangen worden ist oder durch die Tat **Pflichten verletzt** worden sind, die den Verband treffen.

Es ist zu unterscheiden, ob die Tathandlung durch einen **Entscheidungsträger** oder einen **Mitarbeiter** gesetzt wird.

- ▶ Für Taten eines **Entscheidungsträgers** ist der Verband verantwortlich, wenn der Entscheidungsträger als solcher die Tat rechtswidrig und schuldhaft begangen hat.
- ▶ Für Taten eines **Mitarbeiters** ist der Verband verantwortlich, wenn die Begehung der Tat dadurch ermöglicht oder wesentlich erleichtert wurde, dass Entscheidungsträger die nach den Umständen gebotene und zumutbare Sorgfalt außer Acht gelassen haben, insb indem sie wesentliche technische, organisatorische oder personelle Maßnahmen zur Verhinderung solcher Taten unterlassen haben.

1.2 Steuerhinterziehung von Funktionären?

Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf Steuerdelikte, die die Gemeindefunktionäre als die für die steuerlichen Agenden der Gemeinde verantwortlichen „Mitarbeiter“ im Sinne des Finanzstrafgesetzes begehen.

Der im Titel verwendete Begriff „Steuerhinterziehung“ soll für alle unten beschriebenen Steuerdelikte stehen, auch wenn nach dem Buchstaben des Finanzstrafgesetzes (FinStrG) nur bestimmte „schwerere Delikte“ als „Hinterziehungsdelikte“, andere als Verkürzungsdelikte oder Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet werden. Das Finanzstrafgesetz kennt seit der FinStrG-Novelle 2010 mit dem Abgabebetrag auch ein Delikt, welches deutlich schwerwiegendere Folgen als ein reines Hinterziehungsdelikt nach sich zieht.

Der im Titel verwendete Begriff „Funktionäre“ ist als Synonym für alle gesetzlichen Vertreter der Gemeinde, welche die abgabenrechtlichen Aufgaben und Pflichten für ihre Gemeinde wahrzunehmen haben, zu sehen. Aber auch Mitarbeiter der Gemeinde, die deren steuerliche Aufgaben wahrnehmen, ohne gesetzliche Vertretungsmacht zu haben, werden in die abgabenrechtliche und sohin in die finanzstrafrechtliche Verantwortung miteinbezogen.

Als Täter – sei es nun als unmittelbarer Täter oder Beitragstäter – kommen vor diesem Hintergrund

- ▶ der Bürgermeister,
- ▶ der Gemeindekassier,

- ▶ der Amtsleiter,
- ▶ der Buchhalter
- ▶ und alle sonstigen Personen und Gemeindebediensteten in Betracht, welche steuerliche Aufgaben für die Gemeinde wahrnehmen.

Der Sinn dieser Schriftenreihe soll es sein, alle Verantwortlichen hinsichtlich ihres finanzstrafrechtlichen Risikos zu sensibilisieren. Zu bedenken ist insb, dass die **Strafen iSd FinStrG höchstpersönliche** sind. Dies zieht folgende Konsequenzen nach sich:

- ▶ Der Verurteilte hat eine verhängte **Geldstrafe** aus eigener Tasche zu zahlen. Im Falle der Uneinbringlichkeit einer Geldstrafe hat der Verurteilte eine **Ersatzfreiheitsstrafe** zu verbüßen.
- ▶ Es können auch **Freiheitsstrafen** ausgesprochen werden, die der Verurteilte zu verbüßen hat. Seit der FinStrG-Novelle 2010 sieht das Finanzstrafgesetz bei gewissen Delikten (dazu später) sogar zwingend zu verhängende Freiheitsstrafen vor.
- ▶ Rechtskräftige gerichtliche Verurteilungen nach dem FinStrG führen zu einer Eintragung in das **Strafregister**.

Von besonderer Relevanz ist, dass das Argument, keinen persönlichen Vorteil aus einem Steuerdelikt erwirkt zu haben, ins Leere geht. Dies deshalb, da das Finanzstrafgesetz in den einzelnen Delikten keinen persönlichen Bereicherungsvorsatz zur Deliktvollendung als Voraussetzung zur Bestrafung vorsieht. Selbstverständlich wird jedoch die Tatsache, dass die Abgabenverkürzung zu keinem persönlichen Vorteil geführt hat, in der Strafbemessung eine Rolle spielen.

Tatsache ist, dass die **Anzahl der Finanzstrafverfahren** gegen Bürgermeister und sonstige Verantwortliche in Gemeinden **im Steigen begriffen** ist. Demzufolge sollen die Gemeindeverantwortlichen und Mitarbeiter durch die nachfolgenden Ausführungen über ihr „Strafrisiko“ in Steuerangelegenheiten aufgeklärt werden.

2. Gemeinde als Steuerschuldnerin im Fokus des Finanzstrafrechts

Bevor man sich mit der Frage beschäftigt, in welchen Fällen eine Gemeinde bzw deren Funktionäre und Verantwortliche in ein Finanzstrafverfahren schlittern können, gilt es die Vorfrage zu beleuchten, wann überhaupt die Gemeinde in die Rolle der „Steuerschuldnerin“ bzw der „Steuerpflichtigen“ schlüpft.

Bei den Delikten des Finanzstrafgesetzes handelt es sich im Wesentlichen um sogenannte **Blankettstrafnormen**. Dies bedeutet, dass das Finanzstrafgesetz die Verletzung abgabenrechtlicher Verpflichtungen sanktioniert, ohne diese jedoch selbst näher zu umschreiben. Folglich setzt die finanzstrafrechtliche Beurteilung eines Sachverhaltes eine vorhergehende abgabenrechtliche Beurteilung voraus. Nur wenn tatsächlich eine Verletzung einer abgabenrechtlichen Verpflichtung vorliegt, kann daran anknüpfend eine Bestrafung nach dem Finanzstrafrecht erfolgen.

Aufgrund des engen Zusammenhangs zwischen dem Abgabenrecht und dem Finanzstrafrecht soll an dieser Stelle an die wesentlichen Steuern erinnert werden, die die Gemeinden zur Steuerschuldnerin wandeln. Weitergehende abgabenrechtliche Abhandlungen sind nicht Gegenstand der hier interessierenden finanzstrafrechtlichen Sensibilisierung.

2.1 Gemeinde als umsatzsteuerrechtliche Unternehmerin

Wie jede Körperschaft öffentlichen Rechts ist eine Gemeinde **nur** im Rahmen ihrer „**Betriebe gewerblicher Art**“ (**BgA**) und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe iSd Umsatzsteuergesetzes (UStG) **unternehmerisch** tätig. Die Gemeinde wird diesfalls Umsatzsteuersubjekt und hat für die Summe aller BgA eine jährliche Umsatzsteuererklärung abzugeben. Unterjährig ist die Gemeinde zur Abgabe von monatlichen oder quartalsweisen Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet.

Das UStG verweist hinsichtlich der Definition des „Betriebes gewerblicher Art“ auf das KStG und erweitert den Kreis um die sog „**fiktiven Betriebe gewerblicher Art**“. Ex lege sind Wasserwerke, Schlachthöfe, Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Abfuhr von Spülwasser bzw Abfällen sowie die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken durch öffentlich-rechtliche Körperschaften stets umsatzsteuerlich als BgA zu sehen.

Beispiele für (umsatzsteuerliche) BgA sind: Wasserversorgung, Abwasserbeseitigung, Müllabfuhr, Kindergärten, Vermietung und Verpachtung.

Ein besonderes Problemfeld ist die sorgfältige und sachgerechte Ermittlung des anteiligen **Vorsteuerabzugs** für Ausgaben, die **Gemeinkosten** darstellen, die sowohl dem nicht umsatzsteuerbaren Hoheitsbereich als auch dem umsatzsteuerrelevanten Bereich

der BgA zuzurechnen sind. Ungerechtfertigter Vorsteuerabzug ist finanzstrafrechtlich bedenklich, wie die verschiedenen Beispiele noch zeigen werden.

In folgenden Fallkonstellationen können sich auch nichtunternehmerisch tätige Gemeinden umsatzsteuerliche Verpflichtungen ergeben:

- ▶ **Innergemeinschaftlicher Erwerb:** Eine Gemeinde wird unabhängig von ihrer eigenen Unternehmereigenschaft erwerbsteuerpflichtig, wenn sie Waren aus dem Gemeinschaftsgebiet bezieht und die Erwerbsschwelle von EUR 11.000,- im laufenden Jahr überschreitet oder im vorangegangenen Jahr überschritten hat. Diesfalls hat die Gemeinde die Erwerbssteuer an das Finanzamt abzuführen.
- ▶ **Sonstige Leistungen ausländischer Unternehmer an eine Gemeinde:** Da das Umsatzsteuergesetz hinsichtlich des Ortes einer sonstigen Leistung den Unternehmerbegriff auch auf nicht unternehmerisch tätige juristische Personen mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (UID) erweitert, kann es zum Übergang der Steuerschuldnerschaft auf die leistungsempfangende Gemeinde kommen.

2.2 Betriebe gewerblicher Art als Körperschaftsteuerpflichtige

Gemeinden werden nur mit ihren „**Betrieben gewerblicher Art**“ körperschaftsteuerpflichtig, wenn diese entweder ausschließlich oder überwiegend **privatwirtschaftliche** Tätigkeiten erbringen. Als BgA gelten auch dessen **Verpachtung** sowie die **Beteiligung** der Gemeinde an einer **Personengesellschaft**.

Ex lege gelten zB Wasserwerke, wenn diese überwiegend zur Trinkwasserversorgung dienen sowie Anstalten zur Müllbeseitigung und zur Straßenreinigung als **fiktive Hoheitsbetriebe**. Im Gegensatz zur umsatzsteuerlichen Regelung ist grundsätzlich jeder **einzelne BgA Körperschaftsteuersubjekt**. Eine Zusammenfassung von mehreren BgA zu einem einheitlichen Steuersubjekt ist jedoch – unter bestimmten Voraussetzungen – für Versorgungsbetriebe und bei wirtschaftlicher, technischer bzw organisatorischer Verflechtung möglich.

2.3 Gemeinde als Lohnsteuer-Abfuhrverpflichtete

Für die Gemeindebediensteten hat die Gemeinde als Arbeitgeber die **Lohnsteuer** einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen. Die Gemeinde haftet dem Bund für die Einbehaltung und Abfuhr der Lohnsteuer. Der Arbeitnehmer ist beim Lohnsteuerabzug Steuerschuldner.

2.4 Gemeinde als DB-Pflichtige

Jede Gemeinde hat als Dienstgeber auch den **Dienstgeberbeitrag (DB) zum Familienlastenausgleichsfonds** an das Finanzamt abzuführen. Dieser beträgt aktuell 3,9 % der Arbeitslöhne, die in einem Kalendermonat an einen Dienstnehmer bezahlt werden.