



Die Selbstanzeige im Finanzstrafrecht

Grenzüberschreitende Probleme der
Stiftungsbesteuerung zwischen Österreich und
Liechtenstein

Rupert Manhart
Vortrag am 29.10.2012 für die
Raiffeisen Privatbank Liechtenstein AG



Stiftungsbesteuerung in Österreich

1. Eingangsbesteuerung

- Generell 2,5% Stiftungseingangssteuer
- Liegenschaften: 3,5% GrESt, 2,5% Stiftungseingangssteueräquivalent, je vom 3-fachen Einheitswert
- Endbesteuertes Kapitalvermögen und Anteile an Kapitalgesellschaften unter 1% steuerfrei

2. Laufende Besteuerung

- Körperschaftsteuer 25% auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb usw
- Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften steuerfrei
- Zwischensteuer 25% auf diverse Zinserträge und Gewinnen aus Immobilienveräußerung (Anrechnung bei Ausschüttung)

3. Ausgangsbesteuerung

- 25% Kapitalertragsteuer
- Steuerfreie Substanzauszahlungen für Zuwendung ab 1.8.2008



Stiftungsbesteuerung in Liechtenstein

1. Eingangsbesteuerung

- Bei eintragungspflichtigen Stiftungen 1% bis 0,3% des Kapitals
Gründungsgebühr
- Bei nicht eintragungspflichtigen Stiftungen zwischen 2‰ und 0,3‰
Gründungsgebühr
- mindestens CHF 200,00

2. Laufende Besteuerung

- Ertragsteuer 12,5 % des Reinertrages, Mindeststeuer CHF 1.200,00
- Ertragsteuerbefreiung, wenn keine geschäftliche oder kommerzielle Tätigkeit in Liechtenstein (Privatvermögensstruktur), aber Pauschalsteuer CHF 1.200,00

3. Ausgangsbesteuerung

- Keine Besteuerung, wenn kein Wohnsitz des Begünstigten in FL

Österr. Stifter / Begünstigte einer Stiftung in FL

1. Intransparente Stiftungen (durch österr. Finanzverwaltung als Zurechnungssubjekt anerkannt)
 - Stiftungseingangssteuer 25% gem. § 2 Abs 1 lit c StiftEG (2,5%, sobald Amts- und Vollstreckungshilfeabkommen)
 - keine Ertragsbesteuerung in Ö
 - Ausschüttungsbesteuerung 25% gem. § 27 Abs 1 Z 7 3. TS EStG
2. Transparente Stiftungen (durch österr. Finanzverwaltung nicht anerkannt, zB Stiftung mit Mandatsvertrag, Beurteilung einzelfallbezogen!)
 - keine Stiftungseingangssteuer
 - Zurechnung der Erträge zu Stifter und Einkommensbesteuerung in Ö
 - keine Ausschüttungsbesteuerung

Finanzstrafrechtliche Ansatzpunkte

1. Intransparente Stiftungen

- Nichtoffenlegung der Zuwendung an die Stiftung
 - bis 31.7.2008 Schenkungssteuer
 - ab 1.8.2008 Stiftungseingangssteuer
- Nichtoffenlegung von Zuwendungen der Stiftung an den Begünstigten
 - Bis 31.7.2008 wiederkehrende Bezüge einkommensteuerpflichtig, Zuwendungen anlässlich Auflösung der Stiftung schenkungssteuerpflichtig
 - Ab 1.8.2008: alle Zuwendungen einkommensteuerpflichtig (25% oder halber Durchschnittssteuersatz), allenfalls Ausnahme für Substanzauszahlungen

2. Transparente Stiftungen

- Nichtaufnahme der Erträge in Einkommensteuererklärung
- Nichtoffenlegung von Zuwendungen der Stiftung an von Stifter verschiedenen Begünstigten
 - bis 31.7.2008 Schenkungssteuer
 - ab 1.8.2008 Schenkungsmeldung



Relevante finanzstrafrechtliche Tatbestände (1)

1. Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs 1 FinStrG) begeht

- wer vorsätzlich
- unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht
- eine Abgabenverkürzung bewirkt.
- Geldstrafe bis zum 2-fachen des Verkürzungsbetrages, Freiheitsstrafe bis 2 Jahre (Erhöhung bei Gewerbsmäßigkeit auf 3-faches des Verkürzungsbetrages und bis 5 Jahre)

2. Fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG)

- Bei „Steuerplanung“ durch Stiftungen selten angenommen, da zumindest bedingter Vorsatz



Relevante finanzstrafrechtliche Tatbestände (2)

3. Abgabebetrag (§ 39 Abs 1 FinStrG) (erst ab 2010)
 - Abgabenhinterziehung unter Verwendung falscher oder verfälschter Beweismittel mit Ausnahme falscher Abgabenerklärungen
 - Erhöhung der Strafdrohung auf bis zu 10 Jahre
4. Finanzordnungswidrigkeit nach § 49a Abs 1 FinStrG begeht
 - wer vorsätzlich
 - unterlässt, schenkungsmeldungspflichtige Vorgänge (§ 121a BAO) anzuzeigen.
 - Strafe bis zu 10% des übertragenen Vermögens
 - Keine Selbstanzeige nach einem Jahre ab Ende der Anzeigefrist (3 Monate ab Erwerb) möglich



Verjährung im FinStrG

1. Strafbarkeitsverjährung (§ 31 FinStrG)

- Beginn: Abschluss des Verhaltens / Erfolgseintritt / Beginn der Festsetzungsverjährung (§ 208 BAO)
- Frist: Abgabenhinterziehung 5 Jahre, Finanzordnungswidrigkeit nach § 49a FinStrG 3 Jahre
- Ablaufhemmung bei neuerlichem Vorsatzdelikt (Abs 3)
- Fortlaufhemmung (Abs 4)
- absolute Verjährung 10 Jahre (bei verwaltungsbehördlich zu ahndenden Vergehen)

2. Vollstreckbarkeitsverjährung (§ 32 FinStrG)

- 5 Jahre ab Rechtskraft

Verjährung der Abgabenschuld

1. Festsetzungsverjährung (§ 207 BAO)
 - 5 Jahre; 3 Jahre bei Verbrauchsteuern, Gebühren usw
 - 10 Jahre bei Abgabenhinterziehung
2. Beginn der Verjährung (§ 208 BAO)
 - Einkommensteuer: Ablauf des Jahres, in dem Steueranspruch entstanden ist (§ 134 BAO).
 - Schenkungssteuer: Ablauf des Jahres, in dem Behörde Kenntnis von Erwerb / Zuwendung erhält.
3. Verlängerung u Hemmung (§ 209 BAO)
 - u.a. bei Verfolgungshandlungen

Sanierung nicht offen gelegter Stiftungen

1. Transparente Stiftungen

- Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)
- „Umwandlung“ in eine intransparente Stiftung nicht ratsam, da die Umwandlung als Zuwendung der Stiftungseingangssteuer unterliegt.
- Übertragung des Vermögens auf österr. Privatstiftung wird Rückfragen der Abgabenbehörden veranlassen (faktisch Beweislastumkehr wegen erhöhter Mitwirkungspflicht, daher flankierend Selbstanzeige)

2. Intransparente Stiftungen

- Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)
- Keine Möglichkeit, der Zuwendungsbesteuerung zu entgehen, sofern Begünstigter in Ö ansässig (aber Wohnsitzwechsel ohne Wegzugsbesteuerung gem. § 31 Abs 2 Z 2 EStG möglich)



Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)

1. Persönlicher Strafaufhebungsgrund

- wirkt für die Person, für die sie erstattet wurde
- wegen jedes vollendeten Finanzvergehens möglich; beim Versuch nur Rücktritt (§ 14 FinStrG) möglich
- Achtung: Fehler / Irrtümer bei der Selbstanzeige beseitigen die strafaufhebende Wirkung!

2. Voraussetzungen

- Darlegung der Verfehlung
- Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung maßgeblichen Umstände
- Entrichtung der geschuldeten Abgaben (Schadensgutmachung)



Selbstanzeige: Darlegung der Verfehlung (1)

1. Sachlicher Umfang (Individualisierung der Tat)
 - Tatsache der Abgabenverkürzung
 - durch welche Handlung / Unterlassung (Zeit, Ort usw)
 - betroffene Abgabenarten
 - betroffene Perioden
 - Namen der Täter, für die die Anzeige wirken soll
2. Teilselbstanzeige befreit nur „insoweit“ von der Strafbarkeit
3. Form
 - Schriftlichkeit ratsam
 - mündlich zu Protokoll, etwa zu Beginn der Außenprüfung (bei Vorsatztaten) oder während der Außenprüfung (bei Fahrlässigkeitstaten)
 - konkludent (etwa durch Abgabenerklärung)

Selbstanzeige: Darlegung der Verfehlung (2)

4. Anzeiger: auch ein Dritter für den Täter
5. zuständige Behörde
 - jede sachliche zuständige Abgaben- und Monopolbehörde
 - jede sachlich zuständige Finanzstrafbehörde I. Instanz
6. Rechtzeitigkeit (Zeitpunkt des Einlangens bei Behörde!), fehlt bei
 - Betretung auf frischer Tat
 - Verfolgungshandlung (von außen erkennbare Amtshandlung gegen den Täter, auch wenn er nichts davon weiß)
 - Entdeckung oder unmittelbar bevorstehende Entdeckung bei Zollvergehen, sofern der Täter hiervon Kenntnis hat
 - nach Beginn der Außenprüfung bei Vorsatztaten

Selbstanzeige: Darlegung der Verfehlung (3)

Besondere Probleme in Bezug auf liechtensteinische Stiftungen

1. Rechtzeitigkeit bei Kauf einer CD-ROM mit Kontodaten

- Entgegennahme der Daten durch die Abgabenbehörden ist noch keine Verfolgungshandlung

2. Transparente vs intransparente Stiftungen

- Abgrenzung im Detail strittig, je nach Einflussmöglichkeit des Stifters
- Teilweise nicht vorhersehbare rechtliche Einordnung durch Abgabenbehörde mit geradezu kuriosen Begründungen
- Daher: Kein „Hintrimmen“ des Sachverhaltes auf gewünschte Rechtsfolge, sondern Darlegung aller Umstände für die Beurteilung beider Varianten



Selbstanzeige: Offenlegung (1)

1. Grundlage für Festsetzung der Abgabe ohne langwierige Nachforschungen
 - unter Anschluss von Beweisen
 - nach hL Selbstschätzung nach § 184 BAO möglich, wenn Aufzeichnungen fehlen: Im Zweifel „höher“ schätzen, um nur Teilselbstanzeige zu vermeiden
2. Ohne Verzug
 - zugleich mit der Darlegung oder wenigstens
 - wenige Tage danach
3. Unvollständige Offenlegung
 - bewirkt nur Teilselbstanzeige
4. Verjährte Abgaben müssen nicht offen gelegt werden



Selbstanzeige: Offenlegung (2)

Besondere Probleme in Bezug auf Liechtenstein:

1. Ermittlung der Bemessungsgrundlage bei Investmentfonds

- „Weiße“ und „schwarze“ Investmentfonds
- Bei Veranlagung in „schwarze“ Fonds werden die Steuerbemessungsgrundlagen weder durch einen steuerlichen Vertreter noch durch den Steuerpflichtigen selbst nachgewiesen.
- Anzeiger verfügt daher oft nicht über die für die Steuerberechnung erforderlichen Unterlagen.



Selbstanzeige: Schadensgutmachung

1. Entrichtung „den Abgabenvorschriften entsprechend“:
 - veranlagte Abgaben sind fällig nach einem Monat ab Zustellung des Abgabenbescheids
 - Selbstberechnungsabgaben sind binnen eines Monats ab Darlegung zu entrichten
 - Zahlungserleichterung über Antrag bis zu zwei Jahren möglich
2. Straffreiheit nur hinsichtlich der tatsächlich mit Fälligkeit und schuldbebefreiender Wirkung entrichteten Steuern



Selbstanzeige: Wirkung

1. Materiellrechtliche Wirkung
 - Aufhebung der Strafbarkeit
2. Verfahrensrechtliche Wirkung
 - Verwaltungsbehördlich: Finanzstrafbehörde I. Instanz entscheidet über Einleitung und Einstellung des Ermittlungsverfahrens
 - Gerichtlich: Entscheidung der Staatsanwaltschaft über Einstellung des Ermittlungsverfahrens oder Anklage



Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

MMag. Dr. Rupert Manhart, LL.M. (LSE) studierte Rechtswissenschaften und Internationale Wirtschaftswissenschaften an den Universitäten Innsbruck, Straßburg und an der London School of Economics and Political Science (LSE). Zahlreiche akademische Auszeichnungen. Publikationen aus dem Finanz-, Wirtschafts- und Umweltstrafrecht und zum Europäischen Privatrecht. Rechtsanwaltsprüfung 2009 und Notariatsprüfung 2012.

2002–2006 Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Strafrecht der Universität Innsbruck. 2006–2008 Rechtsanwaltsanwärter bei Fellner Wratzfeld & Partner, Wien. 2008–2009 Rechtsanwaltsanwärter bei Manhart Einsle Partner Rechtsanwälte, Bregenz. Seit 2009 Rechtsanwalt und Partner in dieser Kanzlei.

Seit 2009 Mitglied des Arbeitskreises Strafrecht und der Arbeitsgruppe Europäisches Privatrecht des Österreichischen Rechtsanwaltskammertages (ÖRAK). Seit 2010 Mitglied der Österreichischen Delegation beim Rat der Europäischen Anwaltschaften (CCBE) sowie Mitglied der Anti-Money Laundering Task Force und des Competition Committee des CCBE.