

# Funktionsweise der modernen digitalisierten Finanzverwaltung

*Alfred Hacker*

1. **Einleitung**
2. **Predictive Analytics (PA)**
3. **Digitalisierung der Vor- und Nachbescheidkontrolle**
4. **Standard Audit File-Tax (SAF-T)**
  - 4.1. SAF-T (AT) – eine Möglichkeit zur Schaffung einer digitalen Vorausprüfung von bereitgestellten Daten aus dem Rechnungswesen
5. **Selbstveranlagung U/E/K**
  - 5.1. Ist-Situation
  - 5.2. Voraussetzungen und möglicher Soll-Prozess einer vollautomatisierten und programmgesteuerten Selbstveranlagungserledigung
    - 5.2.1. Voraussetzungen
    - 5.2.2. Möglicher Soll-Prozess
6. **Die digitale Welt im Amt für Betrugsbekämpfung**
  - 6.1. Verfahren BetrugsBeKämpfung Online (BBK Online)
  - 6.2. Datenanalyse- und Informations-System (DAI-SY)
7. **Resümee**

## 1. Einleitung

Digitalisierung bedeutet nicht nur, dass Eingaben einfach online via PC erledigt werden können, sondern dass die Behörden in der Lage sind, diese Eingaben (Steuererklärungen, andere Anbringen etc) mit digital verknüpften Informationen rasch und vor allem rechtsrichtig zu erledigen.

Die öffentliche Verwaltung stand in Europa in der zu bewältigenden Covid-19-Pandemie im Scheinwerferlicht der Öffentlichkeit. Es waren die digitalen Kapazitäten, die dafür sorgen mussten, dass Fördermaßnahmen rasch und möglichst unbürokratisch an die Förderempfänger\*innen zur Auszahlung gelangen. „*Wer rasch hilft, hilft doppelt*“, hieß es seitens der Politik. Dass dieses Helfen von den digitalen Möglichkeiten maßgeblich abhing, war fast zur Nebensache verkommen. Die Finanzverwaltung war auch für diese Abwicklung der Geschäftsfälle durch den Eingangskanal FinanzOnline und vor allem den dahinterstehenden IT-Anwendungen gut aufgestellt.

Prüfungen und Kontrollen aufgrund einer automatisierten Fallauswahl durch die Abgabenbehörden, Durchführung von Analysen in Strafverfahren mittels Unterstützung von künstlicher Intelligenz (KI), ist das möglich, gar notwendig und auch rechtlich erlaubt? Genießen diese technischen Möglichkeiten auch das Vertrauen der Öffentlichkeit? Hält der nationale Gesetzgeber mit den rasanten Entwicklungen der technischen Möglichkeiten der KI Schritt oder hinkt er nach? Verlässt er sich gar auf die Europäische Union, um die negativen und positiven Aspekte nicht selber beurteilen zu müssen? Die Einsatzmöglichkeiten der fortgeschrittenen Automatisierung oder gar einer KI in der österreichischen Rechtsordnung sind „verstreut“ in verfahrensrechtlichen Regelungen aufgenommen, aber immerhin vorhanden. Von der Konzeption her sind die Verfahrensrechte in der Systematik aber noch immer auf eine Vollzugsarbeit ausgelegt, die in Papierakten abgebildet wird. Es dürfen hier einige Frage gestellt werden, die wie folgt lauten könnten:

- Welche Dokumente gehören in den digitalen Strafakt?
- Wie kann eine digitale Akteneinsicht rechtskonform und gesichert bewerkstelligt werden?
- Welche digitalen Daten sind sofort und wie nachvollziehbar (transparent) zu löschen?
- Wie wird der korrekte Einsatz einer KI überprüft und durch wen?
- Sind die Entscheidungsfindungen mit den dahinterliegenden programmierten Algorithmen einer KI auch dem/der Verdächtigen, dem/der Beschuldigten im Rahmen des Parteiengehörs offenzulegen? Der Autor ist überzeugt, dass die Algorithmen einer KI die Ermittlungshandlungen nicht nur schneller, sondern auch objektiver machen.

# Abgabenhinterziehung oder betrügerischer Datenverarbeitungsmissbrauch?

*Christopher Kahl/Robert Kert*

- 1. Problemstellung**
- 2. Die Subsidiaritätsklausel des § 22 Abs 2 FinStrG**
  - 2.1. Grundsätzliches
  - 2.2. Die Reichweite des § 22 Abs 2 FinStrG
- 3. Betrügerischer Datenverarbeitungsmissbrauch gem § 148a StGB**
  - 3.1. Entstehungsgeschichte und Zweck
  - 3.2. Objektiver Tatbestand
    - 3.2.1. Begehungsmittel
      - 3.2.1.1. Inputmanipulation
      - 3.2.1.2. Konsolen- und Programmmanipulation
      - 3.2.1.3. Outputmanipulation
    - 3.2.2. Beeinflussung des Ergebnisses einer automationsunterstützten Datenverarbeitung
    - 3.2.3. Enderfolg: Vermögensschaden
  - 3.3. Subjektiver Tatbestand
  - 3.4. Strafdrohung und Qualifikationen
- 4. Abgrenzung Betrügerischer Datenverarbeitungsmissbrauch und Betrug**
  - 4.1. Tatbestandliche Exklusivität zwischen § 146 StGB und § 148a StGB
  - 4.2. Rechtsvergleichender Blick nach Deutschland
  - 4.3. Hervorrufen eines Irrtums bei Massenverfahren
- 5. Bedeutung für das über FinanzOnline durchgeführte Abgabenverfahren**
  - 5.1. Bedeutung der Involvierung eines Menschen in den Veranlagungsvorgang
  - 5.2. Anwendungsbereich des § 22 Abs 2 FinStrG
- 6. Zusammenfassung**

## 1. Problemstellung

Abgabenhinterziehung oder betrügerischer Datenverarbeitungsmissbrauch – wie kommt man auf ein solches Thema, welche Bedeutung hat dieses Thema? Auf den ersten Blick haben diese beiden Delikte nur wenig miteinander zu tun. Denn wer Abgaben hinterzieht, ist grundsätzlich ausschließlich nach dem Finanzstrafrecht strafbar, selbst wenn die Voraussetzungen des Betrugs vorliegen. Grund dafür ist, dass der Betrugstatbestand aufgrund einer ausdrücklichen Subsidiaritätsregelung in § 22 Abs 2 FinStrG nicht zur Anwendung kommt. In einer Zeit der fortschreitenden Automatisierung von Abläufen, der Digitalisierung und des Einsatzes künstlicher Intelligenz in den verschiedensten Lebensbereichen werden aber klassische und traditionelle strafrechtliche Einordnungen infrage gestellt. Kein Problem stellt die finanzstrafrechtliche Beurteilung des Sachverhalts dar. Eine Abgabenhinterziehung setzt nicht voraus, dass ein Mensch getäuscht wird. Es muss lediglich eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht verletzt und eine Abgabenverkürzung bewirkt werden. Ob dies gegenüber einem Menschen oder einer Datenverarbeitungssoftware geschieht, macht finanzstrafrechtlich keinen Unterschied.

Fraglicher könnte aber sein, ob ein Betrug nach dem StGB durch dieses Verhalten verwirklicht wird: Solange jemand das Formular schriftlich ausgefüllt, in ein Kuvert gesteckt und mitsamt den Belegen per Post an das zuständige Finanzamt geschickt hat, war klar, dass in der Regel (auch) der Betrugstatbestand erfüllt war, weil ein Mensch, nämlich der Bearbeiter im Finanzamt, getäuscht wurde. Heute werden Abgabenerklärungen regelmäßig online über FinanzOnline eingereicht, wenig später wird in der Regel der Bescheid zugestellt. Ob ein Mensch in diesem Ablauf noch getäuscht wird, ist von außen nicht ganz klar erkennbar. Wird aber kein Mensch getäuscht, wäre unter Umständen der Betrugstatbestand nicht erfüllt. Stattdessen könnte der betrügerische Datenverarbeitungsmissbrauch nach § 148a StGB erfüllt sein. Damit könnte aber eine andere Frage relevant werden: Ist ein betrügerischer Datenverarbeitungsmissbrauch auch subsidiär gegenüber dem Finanzvergehen oder würde der Täter wegen des betrügerischen Datenverarbeitungsmissbrauchs und des Finanzvergehens zu bestrafen sein – mit der Konsequenz, dass auch die Strafen kumulativ verhängt würden, weil § 22 Abs 1 FinStrG eine Kumulation der Strafen vorsieht, wenn Finanzvergehen und andere strafbare Handlungen zusammentreffen?

Im Folgenden wird daher zunächst die Regelung des § 22 FinStrG erörtert, um dann auf den Tatbestand des betrügerischen Datenverarbeitungsmissbrauchs und sein Verhältnis zum Betrug einzugehen. Im Anschluss widmen sich die Ausführungen der Frage, unter welchen Tatbestand des StGB es fällt, wenn falsche oder unvollständige Angaben in einer Abgabenerklärung gemacht werden und dies zu einer zu niedrigen Veranlagung führt, wodurch beim Fiskus ein Schaden entsteht.

# Internal Investigations

*Jesco Idler/Mario Schmieder*

- 1. Einleitung**
- 2. Definition und Untersuchungsanlässe**
- 3. Struktur interner Untersuchungen**
  - 3.1. Auftraggeber\*in/Ansprechpartner\*in
  - 3.2. Untersuchungsauftrag/-gegenstand
  - 3.3. Kooperation bei laufendem Ermittlungsverfahren
  - 3.4. Verjährungsregelungen/Fristen
- 4. Zulässigkeit von Internal Investigations**
- 5. Verhältnis zu staatlichen Ermittlungen**
  - 5.1. Zulässigkeit von parallelen Ermittlungen
  - 5.2. Strafprozessualer Geheimnisschutz
- 6. Rechtlicher Rahmen des Untersuchungsauftrags**
- 7. Untersuchungsmittel**
  - 7.1. Dokumentenscreening
  - 7.2. Personalfragebögen
  - 7.3. E-Mail-Screening
  - 7.4. Mitarbeiterinterviews
- 8. Interner Schutz der Untersuchungsergebnisse**
- 9. Folgen der Untersuchung**
- 10. Praxisrelevante Einzelaspekte der Untersuchungsdurchführung**
  - 10.1. Untersuchungskonzeption
    - 10.1.1. Konzeption in sachlicher und zeitlicher Hinsicht
      - 10.1.1.1. Daten, Dokumente, (Mitarbeiter-)Interviews
      - 10.1.1.2. Einzelfalluntersuchung und Handlungsmusteranalyse
    - 10.1.2. Aufbau- und Ablauforganisation
      - 10.1.2.1. Interdisziplinäre Untersuchungsteams
      - 10.1.2.2. Untersuchungsbezogenes Datenmanagement
      - 10.1.2.3. Fachausschüsse
    - 10.1.3. Projektkommunikation
  - 10.2. Sofortmaßnahmen
  - 10.3. Mitarbeiterbefragungen und Amnestieprogramm
- 11. Resümee**

## 1. Einleitung

Unternehmensinterne Ermittlungen (*Internal Investigations*) sind als Instrument der systematischen Aufklärung von Compliance-Verstößen zu einem festen Bestandteil der Corporate Governance geworden, dh des Ordnungsrahmens für die Leitung und Überwachung von Unternehmen. Da solche Compliance-Verstöße regelmäßig auch zu strafrechtlichen Ermittlungsverfahren führen, verlaufen entsprechende unternehmensinterne Ermittlungen oft zeitgleich zu diesen Ermittlungsverfahren. Nicht allein deshalb sind Interessenkonflikte zwischen den Beteiligten (Staatsanwaltschaft, Steuerfahndung, Aufsichtsorgane, Geschäftsführung, Belegschaft, Beschuldigte, Kund\*innen/Lieferant\*innen usw) vorprogrammiert. Dies gibt Anlass für die nachstehende Untersuchung der rechtlichen Rahmenbedingungen von Internal Investigations einerseits sowie der innerhalb dieser Rahmenbedingungen anzuwendenden betriebswirtschaftlichen Methodik andererseits. Was muss beachtet werden, um zu belastbaren und verwertbaren Ergebnissen zu kommen? Die Zwecksetzung von Internal Investigations, Aufgaben und Befugnisse der Unternehmen – auch im Verhältnis zu staatlichen Ermittlungen – und die Vorgehensweise zur Ergebnisfindung nebst Best-Practice-Ansätzen werden zur Beantwortung dieser Frage nachstehend beschrieben.

## 2. Definition und Untersuchungsanlässe

Internal Investigations lassen sich nach dem diesem Beitrag zugrunde liegenden Begriffsverständnis im Wesentlichen durch folgende Kriterien von allgemeinen Maßnahmen zur Sachverhaltsaufklärung im Unternehmen und klassischen Audits der internen Revision abgrenzen:<sup>1</sup>

1. der **repressive Charakter** dieser unternehmensinternen Aufklärungsmaßnahme,
2. die **Beauftragung von externen Berater\*innen** mit der Leitung/Durchführung der Internal Investigation und
3. der Bezug zu einem (drohenden) **Straf- oder Bußgeldverfahren** bzw **Verwaltungsstrafverfahren**.

Der **repressive Charakter** von Internal Investigations grenzt diese Untersuchungen von anlassunabhängigen (turnusmäßigen) Prüfungen bspw der internen Revision ab, denn Ausgangspunkt für Internal Investigations sind Hinweise auf konkrete, bereits begangene Regel-/Rechtsverstöße.<sup>2</sup> Ziel ist die Aufklärung dieser Verstöße und die anschließende Ahndung. Es hat sich das Verständnis durchgesetzt, dass zu den erforderlichen Aufsichtsmaßnahmen des Betriebsinhabers (bzw der aufsichtspflichtigen Person) nicht nur die sorgfältige Auswahl der Mitarbeiter\*innen und ihre sachgerechte Instruktion/Belehrung gehört, son-

---

1 Vgl Nestler in Knierim/Rübenstahl/Tsambikakis (Hrsg), Internal Investigations (2016) 1. Kap Rn 20 ff mwN.

2 Vgl Momsen, ZIS 2011, 511.

# Anreize zur Selbstkontrolle (Kooperation) – finanzstrafrechtliche Gesichtspunkte

*Rainer Brandl/Roman Leitner*

1. **Einleitung und Themenabgrenzung**
2. **Ausgangslage**
  - 2.1. Abgabenrechtliche Aspekte
  - 2.2. Finanzstrafrechtliche Aspekte
  - 2.3. Co-operative Tax Compliance im Abgabenverfahren – begleitende Kontrolle als neue Form der Co-operative Tax Compliance
    - 2.3.1. Allgemeines zur begleitenden Kontrolle
    - 2.3.2. Begleitende Kontrolle, ausbalanciertes Kooperationsmodell (?)
  - 2.4. Weitere denkbare Kooperationsmodelle
    - 2.4.1. Begleitende Kontrolle „soft“
    - 2.4.2. Automatische Selbstveranlagung für besonders vertrauenswürdige Abgabepflichtige
    - 2.4.3. SAF-T/Registrierkasse mit Onlineverbindung
  - 2.5. Auswirkungen und Zielsetzungen einer umfassenden Co-operative Tax Compliance
3. **Finanzstrafrechtliche Gesichtspunkte**
  - 3.1. Begleitende Kontrolle als Schutzschild
    - 3.1.1. Schutzschild gegen Verbandsverantwortlichkeit?
    - 3.1.2. Schutzschild für den Individualtäter?
  - 3.2. Cooperative-Tax-Compliance und finanzstrafrechtliche „Privilegierungen“
    - 3.2.1. Diversion und Weisungsmöglichkeit
    - 3.2.2. Bedingte Strafnachsicht auch im verwaltungsbehördlichen Verfahren
    - 3.2.3. SKS als Indiz gegen subjektive Vorwerfbarkeit
    - 3.2.4. Vereinfachtes Verfahren
4. **Resümee und Ausblick**

## 1. Einleitung und Themenabgrenzung<sup>1</sup>

Die begleitende Kontrolle, ausführlich geregelt in den §§ 153a ff BAO, stellt das erste gesetzlich determinierte Kooperationsmodell zwischen Abgabepflichtigen und Fiskus dar. Dieses nunmehr ausdrücklich geregelte Kooperationsmodell soll als Ausgangspunkt zur Themenbewältigung herangezogen werden. In diesem Zusammenhang soll vor allem der Frage nachgegangen werden, ob ein derartiges abgabenrechtlich für den Fiskus und den Abgabepflichtigen attraktives Modell einer finanzstrafrechtlichen Einbettung bedarf und wie eine derartige Einbettung uU ausgestaltet werden könnte. Es ist vorweg zu betonen, dass es sich dabei um durchaus kühne erstmalige Überlegungen handelt, die zweifellos noch einer sorgfältigen Analyse bedürfen. Es sollen aber auch gerade in diesem frühzeitigen Stadium keinerlei Einschränkungen erfolgen und auch gewagte Denkanstöße gegeben werden. In der Folge werden weitere Überlegungen angestellt, wie man neue Kooperationsmodelle umsetzen und welche finanzstrafrechtlichen Ausgestaltungsmöglichkeiten es dabei geben könnte.

Im ersten Schritt soll der Frage nachgegangen werden, ob die Regelung der begleitenden Kontrolle in der BAO ein ausgewogenes, attraktives und in der Praxis taugliches Konzept darstellt. Dabei ergeben sich insb folgende Fragen:

- Handelt es sich um ein ausgewogenes Geben und Nehmen?
- Ist die begleitende Kontrolle – insb aus der Sicht des Abgabepflichtigen – ausreichend attraktiv ausgestaltet?
- Sollte der Anwendungsbereich der begleitenden Kontrolle uU ausgeweitet werden?
- Ist die ausschließlich abgabenverfahrensrechtliche Einbettung ausreichend oder sollten auch finanzstrafrechtliche Gesichtspunkte Berücksichtigung finden?

Alle diese Fragen sollten vor dem Hintergrund des Ziels dieses neuen Kooperationsmodelles vor Augen geführt werden. Inzwischen wird dieses nämlich als tragendes Strukturprinzip des Abgabenvollzugs – wohl auch aufgrund der Umsetzung in der BAO – gesehen.<sup>2</sup>

*Alfred Hacker* hat in seinem eindrucksvollen Beitrag in diesem Band ebenfalls auf die Tendenz vertiefter Kooperationsmodelle zwischen Fiskus und Abgabepflichtigen hingewiesen. Im Rahmen der Darstellung der Entwicklung des Standard-Audit-Files Tax (SAF-T) führt er aus:

Die Einrichtung von internen Steuerkontrollsystemen ist bei den Groß- und Größtbetrieben als Cooperative-Tax-Compliance-Strategie und damit als Trend einer wich-

1 Die Autoren danken *Dr. Alexander Lehner* für die hervorragende Unterstützung bei der Erstellung des Manuskripts.

2 Siehe etwa *Gunacker-Slawitsch*, Amtswegigkeit und Mitwirkung im Abgabenverfahren (2020) 308 ff und 626 ff.



# Die Umsetzung der PIF-Richtlinie im Finanzstrafgesetz

*Rainer Brandl/Eva Trubrig*

- 1. Allgemeines**
- 2. Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union**
  - 2.1. Übereinkommen
  - 2.2. Richtlinie
    - 2.2.1. Allgemeines
    - 2.2.2. Straftaten
      - 2.2.2.1. Zollvergehen
      - 2.2.2.2. Mehrwertsteuervergehen
    - 2.2.3. Sanktionen
- 3. Umsetzung im innerstaatlichen Recht**
  - 3.1. Umsetzung des Übereinkommens
  - 3.2. Umsetzung der Richtlinie
  - 3.3. Anpassung der Strafdrohungen und Zuständigkeiten
  - 3.4. Gewerbsmäßige Begehung
  - 3.5. Grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug
    - 3.5.1. Allgemeines
    - 3.5.2. Grenzüberschreitendes Betrugssystem
    - 3.5.3. Einnahmefall von mindestens 10 Mio €
    - 3.5.4. Tatbestandsvarianten des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs
      - 3.5.4.1. Schaffen eines grenzüberschreitenden Betrugssystems
      - 3.5.4.2. Beteiligen an einem grenzüberschreitenden Betrugssystem
    - 3.5.5. Subjektiver Tatbestand
- 4. Resümee**

## 1. Allgemeines

Die Richtlinie (EU) 2017/1371 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 28.7.2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, ABl L 2017/198, 29, legt Mindestvorschriften für die Definition von Straftatbeständen und Strafen zur Bekämpfung von Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der EU fest. Aus der französischen Version „la protection des intérêts financiers de l'Union“ ergibt sich die geläufige Abkürzung „PIF-Richtlinie“ (im Folgenden „Richtlinie“).

Die Richtlinie ersetzt für die an sie gebundenen Mitgliedstaaten das Übereinkommen aufgrund Art K 3 des Vertrags über die Europäische Union über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften vom 26.7.1995, samt den Zusatzprotokollen vom 27.9.1996, 29.11.1996 und 19.6.1997<sup>1</sup> (im Folgenden „Übereinkommen“) und war von den Mitgliedstaaten bis 6.7.2019 umzusetzen. Nicht an die PIF-Richtlinie gebunden sind Dänemark und das Vereinigte Königreich.

## 2. Betrug zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union

### 2.1. Übereinkommen

Das Übereinkommen wurde von den Mitgliedstaaten erarbeitet, die darin feststellten, dass Betrug zum Nachteil der Einnahmen und Ausgaben der Union in vielen Fällen nicht auf ein einzelnes Land beschränkt ist und oft von Netzwerken der organisierten Kriminalität begangen wird. Aufgrund dessen wurde in dem Übereinkommen bereits anerkannt, dass der Schutz der finanziellen Interessen der Union eine strafrechtliche Verfolgung von gegen diese Interessen gerichteten betrügerischen Handlungen erfordert.<sup>2</sup>

Mit dem Übereinkommen wurde erstmals eine für die Mitgliedstaaten allgemeingültige Definition des Betrugs zum Nachteil der Interessen der Gemeinschaften eingeführt. Die Mitgliedstaaten wurden verpflichtet, die in Art 1 des Übereinkommens definierten Formen des Betrugs als Straftaten auszugestalten, um eine minimale einheitliche Strafbarkeit der von Wirtschaftsteilnehmer\*innen begangenen Betrügereien sicherzustellen, wobei die abschreckende Wirkung der Strafbarkeit des Betrugs damit in vollem Maße gewährleistet sei.<sup>3</sup> Das Übereinkommen enthielt zwei unterschiedliche Definitionen des Betrugs, welche einerseits zwischen der unrechtmäßigen Erlangung und missbräuchlichen Verwendung

1 ABl C 1995/316, 48 vom 27.11.1995; ABl. C 1996/313, 1 vom 23.10.1996, ABl. C 1997/151, 1 vom 20.5.1997 und ABl. C 1997/221, 11 vom 19.7.1997.

2 ErwGr 2 der Richtlinie.

3 Erläuternder Bericht zum Übereinkommen, ABl C 1997/191, 1 vom 26.5.1997 (Erläuterungen zu Art 1).