

Die bedingte Nachsicht der Strafe und Verbandsgeldbuße auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht

Gutachten, erstellt im Auftrag der Kammer der Wirtschaftstreuhänder

A.Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil

Institut für Strafrecht, Strafprozessrecht und Kriminologie, Universität Innsbruck

A. Abgrenzung gerichtliches und verwaltungsbehördliches Finanzstrafrecht

In Österreich sind sowohl Gerichte als auch Verwaltungsbehörden für die Verfolgung von Finanzstraftaten zuständig: Das Landesgericht mit Hauptverhandlung vor dem Schöffengericht (§ 196a FinStrG), wenn ein Finanzvergehen, dessen Geldstrafdrohung sich nach einem Wertbetrag richtet (im folgenden „Verkürzungsdelikt“), vorsätzlich verwirklicht worden ist und wenn der strafbestimmende Wertbetrag, bei der Abgabenhinterziehung zB die Summe der verkürzten Abgaben, 75.000 Euro übersteigt (§ 53 Abs 1 lit b FinStrG); beim Schmuggel, bei der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben und bei der vorsätzlichen Abgabenhelerei mit zB geschmuggelten Sachen ist die Schwelle zur gerichtlichen Zuständigkeit mit 37.500 Euro nur halb so hoch (§ 53 Abs 2 FinStrG). Wenn bei einem vorsätzlich begangenen Verkürzungsdelikt diese Schwellen nicht überschritten worden sind oder wenn der Beschuldigte ein Verkürzungsdelikt, gleichgültig, wie hoch der strafbestimmende Wertbetrag ist, fahrlässig verwirklicht hat, dann sind die Finanz- oder Zollämter als Finanzstrafbehörden 1. Instanz zuständig, die immer auch die Finanzordnungswidrigkeiten zu ahnden haben (§ 58 FinStrG).

Im Gegensatz zu den Verfahrensrechten – die Gerichte wenden die StPO an samt den im FinStrG für das gerichtliche Finanzstrafverfahren geschaffenen Sonderbestimmungen (§§ 195 ff FinStrG), die Finanzstrafbehörden das FinStrG – ist das materielle Finanzstrafrecht, das die Gerichte und die Finanzstrafbehörden anwenden, im Wesentlichen das Gleiche. Das gilt ohne Ausnahme für den Besonderen Teil hinsichtlich der vorsätzlich begangenen Verkürzungsdelikte, die je nach Höhe des strafbestimmenden Wertbetrags entweder von den Gerichten oder von den Finanzstrafbehörden zu ahnden sind. Die Allgemeinen Bestimmungen der Strafbarkeit sind mit wenigen Ausnahmen auch dieselben. Bei den Sanktionsarten gibt es

gar keinen Unterschied zwischen dem gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht. Und auch die Regeln, nach denen die Sanktionen im Einzelfall festgesetzt werden, sind – mit einer Ausnahme – dieselben (§ 23 FinStrG).

Diese eine, im Rechtsalltag gravierende Ausnahme betrifft die bedingte Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße.

B. Die bedingte Nachsicht (eines Teils) der Strafe und (eines Teils) der Verbandsgeldbuße im gerichtlichen Finanzstrafrecht

1. Die historische Entwicklung

Im gerichtlichen Finanzstrafrecht dürfen schon seit dem Inkrafttreten des FinStrG¹ am 1. 1. 1959 - so wie zuvor auch - die Geld- und die Freiheitsstrafe bedingt nachgesehen werden. Das heißt, die Strafe wird festgesetzt, ihr Vollzug wird aber für eine Probezeit aufgeschoben und die Strafe wird nach dieser Probezeit endgültig nachgesehen, wenn die Nachsicht nicht widerrufen worden ist, weil sich der Beschuldigte während der Probezeit bewährt hat.

Zunächst darf nur die ganze Geld- oder Freiheitsstrafe bedingt nachgesehen werden. Seit dem Strafrechtsänderungsgesetz 1987², einer Novelle des StGB, auf das das FinStrG seit der FinStrG-Novelle 1975³ hinsichtlich der bedingten Strafnachsicht verweist (§ 26 FinStrG iVm den §§ 43a, 44 StGB), darf auch ein Teil der Geld- oder Freiheitsstrafe bedingt nachgesehen werden. Durch die FinStrG-Novelle 1999⁴ wird die (teil)bedingte Nachsicht auf die Wertersatzstrafe ausgedehnt - diese Strafe tritt an die Stelle der Strafe des Verfalls, wenn der Verfall unvollziehbar ist, zB wegen Verbrauchs des verfallsbedrohten Gegenstands oder wegen Anerkennung des Eigentums eines Dritten am verfallsbedrohten Gegenstand (§ 19 Abs 1 FinStrG). Und schließlich darf auch die Verbandsgeldbuße nach dem am 1. 1. 2006 in Kraft getretenen Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) wegen eines Finanzvergehens (zum Teil) bedingt nachgesehen werden (§ 28a Abs 1 FinStrG iVm §§ 6, 7 VbVG).

¹) BGBl 1958/129.

²) BGBl 1987/605.

³) BGBl 1975/335.

⁴) Kundgemacht durch das BGBl I 1999/28.

Im gerichtlichen Finanzstrafrecht sind von der bedingten Nachsicht ausgenommen die Ersatzfreiheitsstrafe,⁵ die für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geld- und Wertersatzstrafe zu verhängen ist (§ 20 Abs 1 FinStrG); und die Strafe des Verfalls (§ 26 Abs 1 letzter Satz FinStrG), was freilich in einem unerklärlichen Widerspruch zur bedingten Nachsicht der Wertersatzstrafe steht.⁶

2. Die Praxis der bedingten Nachsicht

Welche Rolle spielt die bedingte Nachsicht der Geld- und Freiheitsstrafe im gerichtlichen Finanzstrafrecht? Über die bedingte Nachsicht der Wertersatzstrafe liegen keine publizierten Daten vor, auch (noch) nicht über die bedingte Nachsicht der Verbandsgeldbuße.

Nach der für die letzten zehn Jahre vorliegenden Gerichtlichen Kriminalstatistik (1995 bis 2004)⁷ sind zumindest⁸ 2066 Menschen von einem Gericht wegen eines Finanzvergehens verurteilt worden, pro Jahr im Durchschnitt (Median) 201 Menschen. 89 Prozent davon werden ausschließlich mit einer Geldstrafe und 11 Prozent zusätzlich mit einer Freiheitsstrafe belegt - die Freiheitsstrafe ist im Finanzstrafrecht Nebenstrafe (zB § 33 Abs 5 2. Satz FinStrG). Reiht man die in den Jahren 1995 bis 2004 verhängten Strafen, dann liegt

- an erster Stelle mit 83 Prozent die unbedingte Geldstrafe - 80 Prozent aller Strafen sind unbedingte Geldstrafen in der höchsten Kategorie der Kriminalstatistik, das heißt in Höhe von mehr als 4.000 Euro⁹ (bis 2001 mehr als 50.000 ATS);
- auf den zweiten Platz kommen ex aequo mit jeweils 6 Prozent die zur Gänze bedingt nachgesehene Geldstrafe - in 5 Prozent aller Fälle in der höchsten Kategorie der Kriminalstatistik (mehr als 4.000 Euro) – und die zur Gänze bedingt nachgesehene

⁵) OGH 10 Os 151/80 vst Senat = EvBl 1981/186.

⁶) *Dorazil/Harbich*, FinStrG, § 26 Anm 3.

⁷) Quelle: Eigene Berechnungen aus den jeweiligen Jahrgängen der vom Statistischen Zentralamt bzw von der Statistik Austria herausgegebenen Gerichtlichen Kriminalstatistik. Das gilt auch für die folgenden Zahlen in dieser Arbeit.

⁸) Das sind die Verurteilten, bei denen das Finanzvergehen für den Strafsatz maßgebend ist. Tatsächlich werden mehr Menschen wegen Finanzvergehen verurteilt, sie aber auch wegen anderer Delikte, die dann die „führenden“, das heißt für den Strafsatz und damit für die Zuordnung zu diesen Delikten in der Verurteiltenstatistik maßgeblichen Delikte sind.

⁹) Nach der Kriminalstatistik 2002 wären von den 163 mit ausschließlich einer Geldstrafe belegten Verurteilten nur 8 (5 Prozent) zu einer Geldstrafe von mehr als 4.000 Euro verurteilt worden. Die häufigste Strafe des Jahres 2002 ist nach dieser Statistik eine unbedingte Geldstrafe in Höhe von 100 bis 400 Euro, mit der 63 (32 Prozent) der insgesamt 198 Verurteilten belegt worden sind. Das kann nicht richtig sein. Ich habe daher für dieses Jahr hinsichtlich der Geldstrafe die Zahlen von 2003 übernommen, die wieder plausibel erscheinen.

Freiheitsstrafe – 3,4 Prozent vom Gesamtanteil bis 3 Monate, 1,6 Prozent 3 bis 6 Monate, 0,8 Prozent 6 Monate bis 1 Jahr und 0,2 Prozent mehr als 1 Jahr;

- auf Rang vier kommt mit 4 Prozent die unbedingte Freiheitsstrafe - 1,5 Prozent vom Gesamtanteil bis 3 Monate, 1,4 Prozent 3 bis 6 Monate, 0,9 Prozent 6 Monate bis 1 Jahr und 0,2 Prozent mehr als ein Jahr; und
- das eine auf 100 noch fehlende eine Prozent machen die zum Teil bedingt nachgesehene Freiheitsstrafe - mit Ausnahme des Jahres 2001 immer weniger als ein halbes Prozent des Gesamtanteils - und die zum Teil bedingt nachgesehene Geldstrafe aus, die in diesen 10 Jahren laut der Gerichtlichen Kriminalstatistik nur drei Mal verhängt worden sein soll.

Insgesamt kommen die ganz (oder zum Teil) bedingt nachgesehenen Geld- und Freiheitsstrafen im gerichtlichen Finanzstrafrecht auf einen Anteil von 13 Prozent. Dabei ist nach meinen Beobachtungen auch hier ein Ost-West-Gefälle¹⁰ zugunsten der zur Gänze oder zum Teil bedingt nachgesehenen Geldstrafe im Westen Österreichs festzustellen. Sie ist jedenfalls in Tirol und Vorarlberg nicht eine ganz seltene Ausnahme, sondern die Regel, insbesondere wenn der Beschuldigte ein Geständnis abgelegt, die verkürzten Abgaben vollständig entrichtet oder ihre Entrichtung glaubhaft in Aussicht gestellt hat - hinsichtlich der nur drei zum Teil bedingt nachgesehenen Geldstrafen in den Jahren von 1995 bis 2004 hege ich starke Zweifel an der Richtigkeit der Gerichtlichen Kriminalstatistik.

C. Keine bedingte Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht

Bei den in den Jahren 2001 bis 2005¹¹ zwischen 6.756 und 9.427,¹² Mittelwert: 7.658, verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren pro Jahr, die mit einer Bestrafung/Verwarnung geendet haben (schließt man die vor allem beim Schmuggel durch Reisende vereinfachte

¹⁰) *Burgstaller/Csaszar*, Zur regionalen Strafenpraxis in Österreich, ÖJZ 1985, 1ff und 43ff, *dieselben*, Ergänzungsuntersuchungen zur regionalen Strafenpraxis, ÖJZ 1985, 417ff.

¹¹) Die folgenden Daten stammen aus einer dem Fachsenat Steuerrecht, Arbeitsgruppe Finanzstrafrecht, der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vom Bundesministerium für Finanzen zur Verfügung gestellten „Auswertung Strafstatistik“ vom 8. 5. 2006. Aussagekräftige Statistiken wie die Gerichtlichen Kriminalstatistiken werden für den Bereich des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrechts aus unerfindlichen Gründen seit Jahren nicht mehr publiziert, die erwähnte „Auswertung Strafstatistik“ ist leider nur begrenzt aussagekräftig.

¹²) 2001: 9.427, 2002: 8.474, 2003: 7.519, 2004: 6.112, 2005: 6.756.

Strafverfügung nach § 146 FinStrG¹³ ein, dann haben in diesem Zeitraum zwischen 9.770 und 32.471,¹⁴ Mittelwert: 20.709, Verfahren mit einer Bestrafung/Verwarnung geendet) dürfen die Geld-, die Freiheits- und die Wertersatzstrafe nicht bedingt nachgesehen werden: Das ergibt der Umkehrschluss aus § 26 Abs 1 1. Satz FinStrG, der die „sinngemäße“ Geltung der Bestimmungen des StGB über die bedingte Strafnachsicht nur für das gerichtliche Finanzstrafrecht anordnet. Auch die Verbandsgeldbuße darf im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren nicht bedingt nachgesehen werden: Das ergibt der Umkehrschluss aus § 28a Abs 2 FinStrG, der für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht die „sinngemäße“ Geltung einer Reihe von Bestimmungen des VbVG anordnet, nicht aber die Geltung der §§ 6, 7 VbVG, die die (zum Teil) bedingte Nachsicht der Verbandsgeldbuße regeln.

Die im Zeitraum 2001 bis 2005 im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängten Geldstrafen (ohne vereinfachte Strafverfügungen) liegen im „Bereich Finanz“ – im Mittelwert 50 Prozent Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG), 7 Prozent fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG) und 43 Prozent Finanzordnungswidrigkeiten - zwischen 2.607 und 2.978 Euro (Mittelwert: 2.767 Euro)¹⁵ - in der gerichtlichen Kriminalstatistik würden diese Geldstrafen in die zweithöchste der sechs Kategorien fallen - und im Bereich „Zoll“ zwischen 1.182 und 1.705 Euro pro Verfahren (Mittelwert: 1.455 Euro) – in der gerichtlichen Kriminalstatistik wären sie in die dritthöchste Kategorie einzureihen.¹⁶ Die Wertersatzstrafen¹⁷ im „Bereich Zoll“ reichen von 645 bis 857 Euro (Mittelwert: 747 Euro).

1. Keine Gründe für den Ausschluss der bedingten Nachsicht in den Gesetzesmaterialien

Eine Erklärung, warum das FinStrG dem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht die bedingte Nachsicht der Geld-, Freiheits- und Wertersatzstrafe und der Verbandsgeldbuße vorenthält, sucht man in den Gesetzesmaterialien vergebens.

¹³) Vereinfachte Strafverfügungen nach § 146 FinStrG 2001: 23.044, 2002: 19.749, 2003: 13.985, 2004: 3.658, 2005: 4.819.

¹⁴) 2001: 32.471, 2002: 28.223, 2003: 21.504, 2004: 9.770, 2005: 11.575.

¹⁵) Jeweils Summe der Geldstrafen durch Zahl der Verfahren, die mit einer Bestrafung, aber auch mit einer Verwarnung ohne Geldstrafe geendet haben – wie viele Verwarnungen das gewesen sind, geht aus den Daten des BMF nicht hervor.

¹⁶) Geldstrafe zwischen 60 und 115 Euro (Mittelwert: 80 Euro).

¹⁷) Summe der Wertersatzstrafen durch Zahl der Verfahren, die mit einer Bestrafung/Verwarnung geendet haben; Verfall im Bereich „Zoll“ im Wert von 1.038 bis 1.723 Euro (Mittelwert: 1.287 Euro).

In der Regierungsvorlage des FinStrG¹⁸ ist die bedingte Nachsicht der Geld- und Freiheitsstrafe weder für das verwaltungsbehördliche, noch für das gerichtliche Finanzstrafrecht vorgesehen. Ein Versehen, auf das der Finanz- und Budgetausschuss des Nationalrats aufmerksam macht: Anders als zuvor gegenüber der (Reichs)Abgabenordnung, in der der Besondere Teil des Finanzstrafrechts auch geregelt war, sollte für das gerichtliche Finanzstrafrecht das Strafgesetz 1945 und mit ihm das Gesetz vom 23. Juli 1920 „über den bedingten Strafnachlass“¹⁹ nicht mehr subsidiär gegenüber dem neuen FinStrG gelten. Der Finanz- und Budgetausschuss bemerkt dieses Versehen und reklamiert, um zu verhindern, dass die bedingte Nachsicht „auf stillem Weg“ abgeschafft wird, die Geltung des zuletzt genannten Gesetzes mit Erfolg in das FinStrG für das gerichtliche Finanzstrafrecht hinein (§ 23 Abs 2 FinStrG in der ursprünglichen Fassung).²⁰ Die RV zum Abgabenänderungsgesetz 2005, durch das die Verbandsgeldbuße wegen Finanzvergehen geschaffen wird, begründet auch mit keinem Wort, warum die bedingte Nachsicht (eines Teils) der Verbandsgeldbuße im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht ausgeschlossen sein soll.²¹

2. Gründe für den Ausschluss der bedingten Nachsicht in der Literatur

In der Literatur wird das Fehlen der bedingten Nachsicht der Geld- und Freiheitsstrafe im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht auf das VStG zurückgeführt, das die bedingte Strafnachsicht (bis heute) nicht kennt und das Vorbild für die Allgemeinen Bestimmungen des FinStrG gewesen ist.²² Die Anpassung des Allgemeinen Teils des FinStrG an den Allgemeinen Teil des StGB im Zuge der FinStrG-Novelle 1975²³ bringt diesbezüglich keine Änderung. Zum Ausschluss der bedingten Nachsicht der Verbandsgeldbuße im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht fehlen noch literarische Stellungnahmen, Grund für den Ausschluss dürfte gewesen sein, die Verbandsgeldbuße dort gleich zu behandeln wie die Strafen.

3. Die Verfassungskonformität der Beschränkung der bedingten Strafnachsicht auf das gerichtliche Finanzstrafrecht (VfSlg 9.956)

¹⁸) 295 BlgNR 8. GP.

¹⁹) Wiederverlautbart als „Gesetz über die bedingte Verurteilung“ BGBl 1949/277 und BGBl 1950/240.

²⁰) 488 BlgNR 8. GP 2 Zu § 23.

²¹) 1187 BlgNR 22. GP 26.

²²) *Dorazil - Harbich*, FinStrG, § 26 Anm 1.

²³) BGBl 1974/335.

1984 erkennt der VfGH zu Recht, dass die Beschränkung der bedingten Strafnachsicht auf das gerichtliche Finanzstrafrecht nicht gegen das in Art 7 Abs 1 B-VG verankerte Sachlichkeitsgebot verstößt. Die kurze Begründung lautet: „Wenn der Gesetzgeber diese Möglichkeit nur dort vorgesehen hat, wo zufolge des Gewichtes der Straftat die Zuständigkeit der Gerichte eingreift und mit der Verurteilung ein schwerer Tadel und einschneidende Folgen verbunden sind, so hat er damit nicht unsachlich gehandelt.“²⁴

Wohl auch dieses Erkenntnis veranlasst den für das FinStrG damals zuständigen Legisten im BMF, *Plückhahn*, ein Jahr später dazu, die parlamentarischen und außerparlamentarischen Initiativen zur Einführung der bedingten Strafnachsicht in das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht im Zuge der FinStrG-Novelle 1985, wie er sich ausdrückte, „nicht ernstlich in Erwägung“ zu ziehen, weil sie auf eine „Begünstigung von Steuervergehen abziele“ und eine „nicht zu rechtfertigende Bevorzugung“ der Finanzstraftäter darstelle.²⁵

Der VfGH hat freilich nicht zu Recht erkannt, dass es im Hinblick auf das von *Plückhahn* offensichtlich gemeinte allgemeine Verwaltungsstrafrecht unsachlich wäre, die bedingte Strafnachsicht in das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht einzuführen, der VfGH hat nur zu Recht erkannt, dass die Beschränkung auf das gerichtliche Finanzstrafrecht nicht unsachlich und deshalb verfassungskonform ist.

4. Die fast einhellige Ablehnung des Ausschlusses der bedingten Nachsicht in der Literatur

In der Literatur wird die Beschränkung der bedingten Strafnachsicht auf das gerichtliche Finanzstrafrecht fast einhellig abgelehnt,²⁶ und zwar von Anfang an.²⁷ Tenor der Ablehnung: Es sei, weil ungerecht, nicht einzusehen, dass wegen der milder zu beurteilenden Finanzstraftaten nur die unbedingte und wegen der strenger zu beurteilenden auch eine

²⁴) B 5. März 1984, B 86/80 = VfSlg 9956. Im Anlassfall wurde eine Geldstrafe in Höhe von 70.000 ATS (rund 5.100 Euro) wegen teils versuchter, teils vollendeter Abgabenhinterziehung verhängt.

²⁵) *Plückhahn*, Verbesserter Rechtsschutz im Finanzstrafverfahren - Neues Recht auf „alte“ Vergehen anwendbar, SWK 1986, A V 1.

²⁶) *Arnold*, Verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren und landesgesetzliches Abgabenstrafrecht in Bewegung, AnwBl 1991, 517, *Dorazil - Harbich*, FinStrG, § 26 Anm 1, *Harbich*, Gerichtliches und verwaltungsbehördliches Finanzstrafrecht, AnwBl 1984, 419, *Hübner*, Für eine Bewährungsfrist bei Steuervergehen, SWK 1990, T 41, *Koch*, Gnadenrecht im Finanzstrafrecht, ÖStZ 1996, 505, *Leitner*, Österreichisches Finanzstrafrecht, 2. Auflage, 141 und 145, *Leitner/Käferböck*, Aktuelle abgabenrechtliche Judikatur der Höchstgerichte zum KommStG, eolex 2002, 763.

²⁷) So schon zB *Lager-Komarek-Wais* Finanzstrafgesetz § 23 Zu Abs. 2.

bedingte Strafe verhängt werden darf.²⁸ Andere Argumente werden im Laufe der Jahre nicht vorgebracht. So hat sich inzwischen eine gewisse Resignation breit gemacht bei den Befürwortern der bedingten Strafnachsicht auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht.

5. Die in Ausübung des Gnadenrechts gewährte bedingte Nachsicht (§ 187 FinStrG) und die mangelnde Strafwürdigkeit der Tat (§ 25 FinStrG) taugliche Surrogate für das Fehlen der bedingten Nachsicht?

*Koch*²⁹ und *Leitner*³⁰ zB verlangen als Ersatz für den Ausschluss der bedingten Nachsicht der Strafen die häufigere Ausübung des Gnadenrechts. Nach § 187 FinStrG dürfen „bei Vorliegen berücksichtigungswürdiger Umstände“ die von den Finanzstrafbehörden verhängten Strafen „ganz oder teilweise nachgesehen“ werden – per analogiam in bonam partem des betroffenen Verbandes muss auch die Verbandsgeldbuße Gnaden halber (zum) Teil bedingt nachgesehen werden, auf ihre (teil)bedingte Nachsicht durch Gnade nach § 187 FinStrG hat man beim Abgabenänderungsgesetz 2005³¹ ganz offensichtlich vergessen (planwidrige Regelungslücke). Der Ausschluss der bedingten Strafnachsicht im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht ist aber Gesetz und stellt, wie *Reger/Hacker/Kneidinger* treffend dagegenhalten, gerade keinen „berücksichtigungswürdigen Umstand“ dar, der einen Einzelfall betrifft, in dem durch eine Gnadenentscheidung „helfend und korrigierend“ dort eingegriffen werden soll, wo die Möglichkeiten des FinStrG nicht genügen.³²

Neuner/Henzl/Neuner fordern von den Finanzstrafbehörden zur Beseitigung dieser, wie sie es nennen, „unbegründete(n) Ungleichheit“ die vermehrte Anwendung der Bestimmung über die mangelnde Strafwürdigkeit der Tat (§ 25 FinStrG), zumindest bei Ersttätern³³ - § 25 FinStrG verlangt, dass die Tat keine oder nur unbedeutende Folgen nach sich gezogen hat, alleine deshalb ist das ein auf Bagatellen beschränkter und daher untauglicher Ersatz.

²⁸) Statt vieler zuletzt der *Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhandler*, Memorandum der Kammer der Wirtschaftstreuhandler zur Steuerreform 2003, Wien, Juli 2002.

²⁹) *Koch*, Gnadenrecht im Finanzstrafrecht, ÖStZ 1996, 505.

³⁰) *Leitner*, Österreichisches Finanzstrafrecht, 2. Auflage, 141, der freilich an anderer Stelle (145) *de lege ferenda* die bedingte Strafnachsicht für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht verlangt.

³¹) BGBl I 2005/161.

³²) FinStrG 3. Auflage, Bd 2, § 187 Rz 3.

³³) *Neuner/Henzl/Neuner*, Verteidiger-Handbuch zum finanzbehördlichen Strafverfahren, 10.54.

Dorazil/Harbich schließlich finden sich mit dem Fehlen des gesetzlichen Anspruchs auf bedingte Strafnachsicht im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht ohne Forderung nach einem Surrogat ab, das entspreche eben „dem System des österreichischen Verwaltungsstrafrechts“.³⁴

D. Argumente für die (zum Teil) bedingte Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht

Gibt es außer dem bisher alleine vorgebrachten Argument, dass es ungerecht sei, die (zum Teil) bedingte Nachsicht der Strafe (und der Verbandsgeldbuße) dem gerichtlichen Finanzstrafrecht vorzubehalten und dem, vom Unrecht her gesehen, weniger schwerwiegenden verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht zu versagen, keine weiteren Gründe für die bedingte Nachsicht auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht? Und zwar von Gesetzes wegen, und nicht nur, wie in § 187 FinStrG geregelt, Gnaden halber? Ist es wirklich sachgerecht, das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht dem allgemeinen Verwaltungsstrafrecht gleichzusetzen, so wie das zB *Plückhahn* und *Dorazil/Harbich* tun, und die Argumente, die im allgemeinen Verwaltungsstrafrecht gegen die bedingte Strafnachsicht sprechen, auf das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht zu übertragen? Oder steht das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht der Sache nach nicht dem gerichtlichen Finanzstrafrecht zumindest so nahe, dass die Beschränkung der bedingten Strafnachsicht auf das gerichtliche Finanzstrafrecht entgegen dem VfGH doch unsachlich ist? Und welche Gründe gibt es für diese Unsachlichkeit?

1. „Qualitative“ und „quantitative“ Unterschiede zwischen den sowohl von den Gerichten als auch von den Finanzstrafbehörden zu ahndenden Finanzvergehen und Unterschiede bei den Strafrahmen bzw bei der Strafzumessung?

Dass es keinen „qualitativen“ Unterschied zwischen dem Unrecht einer gerichtlichen und einer verwaltungsbehördlichen Straftat gibt, wie das zB *Goldschmidt*³⁵ behauptet hat, ist heute ein Allgemeinplatz.³⁶ Schon gar keinen solchen „qualitativen“ Unterschied, der die unterschiedliche Behandlung der bedingten Nachsicht der Strafe oder der Verbandsgeldbuße

³⁴) *Dorazil - Harbich*, FinStrG, § 26 Anm 1.

³⁵ Das Verwaltungsstrafrecht (Berlin 1902) und *ders*, Begriff und Aufgabe des Verwaltungsstrafrechts, GA 49, 71 ff.

³⁶ Siehe statt vieler *Roxin*, Strafrecht Allgemeiner Teil, Band I § 2 Rz 40 und *Jakobs*, Strafrecht Allgemeiner Teil, 3. Abschnitt Rz 7 ff.

rechtfertigten könnte, gibt es bei den vorsätzlich begangenen Verkürzungsdelikten, die sowohl von den Gerichten als auch von den Finanzstrafbehörden zu ahnden sind. Die Tatbestände der Abgabenhinterziehung, des Schmuggels und der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder der Abgabenhellerei zB und die jeweils geschützten Rechtsgüter sind im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht exakt dieselben wie im gerichtlichen Finanzstrafrecht. Die Gleichsetzung dieser Finanzvergehen, wenn sie nicht von den Gerichten, sondern von den Finanzstrafbehörden zu ahnden sind, mit anderen Verwaltungsübertretungen, die sich oft, aber auch nicht immer in Verstößen gegen Ordnungsvorschriften erschöpfen, geht daher völlig an der Sache vorbei.

Wohl aber besteht ein „quantitativer“ Unterschied zwischen diesen Finanzvergehen, und zwar hinsichtlich des Erfolgswerts. Der ist wegen der Zuständigkeit der Gerichte erst ab einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als 75.000 bzw 37.500 Euro (§ 53 Abs 1 lit b, Abs 2 FinStrG) im gerichtlichen Finanzstrafrecht immer höher als im verwaltungsbehördlichen, wenn auch im Grenzfall nur um das Maß an Unrecht, das der Verkürzung um einen Cent entspricht. Insofern würde man aber erwarten, und das ist ja das gängige „Gerechtigkeits-Argument“ gegen die Beschränkung auf das gerichtliche Finanzstrafrecht, dass die bedingte Strafnachsicht eher im verwaltungsbehördlichen als im gerichtlichen Finanzstrafrecht angebracht wäre, weil mit zunehmender Schwere der Tat das an der Generalprävention orientierte Interesse am tatsächlichen Vollzug der Strafe und der Verbandsgeldbuße gegenüber dem vor allem spezialpräventiv begründeten Vollstreckungsverzicht durch die bedingte Nachsicht an Bedeutung gewinnt.

Das StGB beschränkt aus diesem Grund die zur Gänze bedingte Nachsicht denn auch auf eine Freiheitsstrafe von höchstens zwei Jahren und erlaubt sie nur, wenn spezial- und generalpräventive Strafbedürfnisse nicht die Vollziehung der (ganzen) Strafe erfordern (§§ 43 Abs 1, 43a Abs 2, 3 StGB). Und die zum Teil bedingte Nachsicht ist beschränkt auf eine Freiheitsstrafe von höchstens drei Jahren und zulässig nur, wenn außer dem Wegfall des generalpräventiven Strafbedürfnisses eine „hohe Wahrscheinlichkeit“ besteht, dass der Verurteilte keine weiteren strafbaren Handlungen begehen werde (§ 43a Abs 4 StGB).

Hinsichtlich der Geldstrafe im Allgemeinen Strafrecht und im Finanzstrafrecht; und hinsichtlich der Wertersatzstrafe gibt es keine Beschränkung der bedingten Nachsicht auf eine bestimmte Höhe und damit auf eine bestimmte Höhe des in diesen Strafen zum Ausdruck

gebrachten Erfolgswerts. Und die Beschränkung der zur Gänze bedingt nachgesehenen Verbandsgeldbuße auf Bußen von nicht mehr als 70 Tagessätzen (§ 6 Abs 1 1. Satz VbVG) – bei der zum Teil bedingten Nachsicht einer Verbandsgeldbuße gibt es keine Beschränkung auf eine bestimmte Zahl von Tagessätzen (§ 7 VbVG) - kann im gerichtlichen Finanzstrafrecht nicht „sinngemäß“ gelten (§ 28a Abs 1 1. Halbsatz FinStrG), weil die Verbandsgeldbuße dort nach der für das Finanzvergehen angedrohten Geldstrafe zu bemessen ist, für die der Verband verantwortlich ist (§ 28a Abs 1 2. Halbsatz FinStrG), also nach den in absoluten Beträgen ausgeworfenen Geldsummenstrafen des Finanzstrafrechts, und nicht nach „Tagessätzen“ wie im Allgemeinen Strafrecht: Die Beschränkung „auf Bußen von nicht mehr als 70 Tagessätzen“ ist im Finanzstrafrecht daher unanwendbar, jede Verbandsgeldbuße in beliebiger Höhe darf ganz oder zum Teil bedingt nachgesehen werden,³⁷ so dem nicht spezial- oder generalpräventive Gründe für den betroffenen Verband und andere Verbände entgegenstehen (§§ 6 Abs 1, 7 VbVG).

Bei den Finanzvergehen, die sowohl von den Gerichten als auch von den Finanzstrafbehörden geahndet werden, knüpfen die Geldstraf- und die Verbandsgeldbußbedrohungen an einem „strafbestimmenden Wertbetrag“ an, das ist zB bei der Abgabenhinterziehung der Verkürzungsbetrag oder die ungerechtfertigte Abgabengutschrift (§ 33 Abs 5 FinStrG). Die Geldstraf- und die Verbandsgeldbußbedrohungen bis zum Drei-,³⁸ Zwei-³⁹ oder Einfachen⁴⁰ des strafbestimmenden Wertbetrags und die Untergrenze der Geldstrafdrohungen in Höhe eines „Zehntels des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe“ (§ 23 Abs 4 FinStrG) und damit auch der Verbandsgeldbuße sind dieselben und werden bei diesen Delikten im gerichtlichen wie im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht nach exakt denselben Regeln festgesetzt (§§ 23, 28a Abs 1 2. Halbsatz FinStrG). Die konkreten Geldstrafen und Verbandsgeldbußen im Einzelfall orientieren sich hier wie dort auch am Erfolgswert und die Relationen zum jeweiligen Erfolgswert sind hinsichtlich der Höchst- und Mindestgrenzen der Geldstrafen und Verbandsgeldbußen in beiden Finanzstrafrechten gleich. Die Wertersatzstrafe bestimmt sich zwar grundsätzlich nach dem gemeinen Wert des verfallsbedrohten Gegenstands (§ 19 Abs 3 FinStrG), die unterschiedlich hohen Erfolgswerte konkreter Finanzstraftaten spielen aber auch hier insoweit eine Rolle, als von der Wertersatzstrafe ganz oder zum Teil abzusehen ist, wenn sie außer Verhältnis zur

³⁷) So auch *Kert*, *Verbandsverantwortlichkeit und Finanzstrafrecht*, bei seinem Vortrag auf der Finanzstrafrechtlichen Tagung am 2. 3. 2006 in Linz und ihm in der Diskussion zustimmend *Plückhahn*.

³⁸) Strafe bei Vorliegen erschwerender Umstände (§ 38 Abs 1 FinStrG).

³⁹) ZB bei der Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs 5 FinStrG).

⁴⁰) ZB beim Vorsätzlichen Eingriff in die Rechte des Tabakmonopols (§ 44 Abs 2 FinStrG).

„Bedeutung der Tat“ und damit auch zu ihrem Erfolgsunwert stünde (§ 19 Abs 5 FinStrG). Wann dies der Fall ist, muss im gerichtlichen Finanzstrafrecht wieder nach derselben Regel beantwortet werden wie im verwaltungsbehördlichen und auch hier sind die Relationen zum Erfolgsunrecht immer dieselben.

Die Freiheitsstrafe dagegen ist im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht - Art 3 Abs 2 BVG über den Schutz der persönlichen Freiheit entsprechend - auf höchstens drei Monate beschränkt (§ 15 Abs 3 FinStrG) und damit deutlich niedriger als im gerichtlichen Finanzstrafrecht, das inzwischen Freiheitsstrafen bis zu sieben Jahren androht (§ 38 Abs 1 FinStrG), die im Falle des qualifizierten Rückfalls sogar noch um die Hälfte überschritten werden können (§§ 41 Abs 1, 47 Abs 1 FinStrG). Dabei handelt es sich aber jeweils um das Höchstmaß einer Freiheitsstrafe, das im gerichtlichen Finanzstrafrecht dem Umstand Rechnung tragen muss, dass die strafbestimmenden Wertbeträge der vorsätzlich begangenen Verkürzungsdelikte anders als im verwaltungsbehördlichen nicht limitiert, sondern nach oben offen sind. Die konkrete Strafe dagegen ist im Einzelfall innerhalb des Rahmens auch dem jeweiligen Erfolgsunwert entsprechend zuzumessen, ob das Finanzvergehen vom Gericht oder von der Finanzbehörde zu ahnden ist, spielt dabei wiederum keine Rolle.

Wenn es aber keinen „qualitativen“ Unterschied zwischen den vorsätzlich begangenen Verkürzungsdelikten gibt, die sowohl von den Gerichten als auch von den Finanzstrafbehörden zu ahnden sind, und wenn den „quantitativen“ Unterschieden zwischen diesen Finanzvergehen hinsichtlich des Erfolgsunwerts schon durch die unterschiedlich hohen (Höchst- und Mindest)Straf- und Verbandsgeldbußbedrohungen Rechnung getragen wird, innerhalb derer dann nach exakt denselben Regeln im Einzelfall die konkrete Geld-, Freiheits- und Wertersatzstrafe und die Verbandsgeldbuße ausgemessen wird, dann spricht das für die (teil)bedingte Nachsicht auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht und gegen die Beschränkung auf das gerichtliche Finanzstrafrecht.

2. Die Strafbarkeit der Begünstigung auch des Täters einer verwaltungsbehördlich strafbaren Finanzvergehens im Gegensatz zur Straflosigkeit der Begünstigung des Täters einer allgemeinen Verwaltungsübertretung

Die grundsätzliche Gleichartigkeit des verwaltungsbehördlichen und des gerichtlichen Finanzstrafrechts, und zwar über die sowohl von den Gerichten als auch den

Finanzstrafbehörden zu ahndenden Verkürzungsdelikte hinaus auch hinsichtlich der fahrlässig begangenen Finanzvergehen; und hinsichtlich der Finanzordnungswidrigkeiten, die nur von den Finanzstrafbehörden zu ahnden sind, wird dadurch untermauert, dass die Begünstigung des Täters eines Finanzvergehens, das von „der Finanzstrafbehörde zu ahnden ist“, gemäß § 248 Abs 1 FinStrG ebenso gerichtlich strafbar ist wie Begünstigung des Täters eines gerichtlich strafbaren Finanzvergehens (oder eines anderen gerichtlich strafbaren Delikts) nach § 299 Abs 1 StGB – auch eine Finanzordnungswidrigkeit ist kraft der Legaldefinition des § 1 Abs 1 FinStrG ein Finanzvergehen, das von „der Finanzstrafbehörde zu ahnden ist“. Die höhere Strafdrohung des § 299 Abs 1 StGB - Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren; § 248 Abs 1 FinStrG droht nur eine Freiheitsstrafe bis zu einem Jahr an - spricht nicht dagegen, sie trägt einzig dem Umstand Rechnung, dass § 299 Abs 1 StGB nicht nur die Begünstigung zB eines Abgabenhinterziehers, sondern auch eines Mörders erfassen muss. Hinsichtlich der alternativen Geldstrafdrohungen besteht zwischen diesen zwei Begünstigungsdelikten mit ihren Geldstrafdrohungen bis 360 Tagessätze ohnedies kein Unterschied.

Im Hinblick auf die Schutzgüter Strafanspruch und Strafvollstreckungsanspruch macht die österreichische Rechtsordnung also keinen Unterschied zwischen verwaltungsbehördlich und gerichtlich strafbaren Finanzvergehen. Wohl aber zwischen verwaltungsbehördlich strafbaren Finanzvergehen und Delikten nach dem allgemeinen Verwaltungsstrafrecht: Die Begünstigung des Täters einer allgemeinen Verwaltungsübertretung ist schlicht straflos. Auch hier zeigt sich, dass das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht dem gerichtlichen Finanzstrafrecht viel näher steht als dem Allgemeinen Verwaltungsstrafrecht.

3. Das Finanzstrafregister ermöglichte die Administration der bedingten Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße

Im allgemeinen Verwaltungsstrafrecht wird die bedingte Nachsicht der Strafe unter anderem deshalb abgelehnt, weil sie eine brauchbare und zentrale Registrierung der Strafen erfordere. Einmal zur Prüfung der Voraussetzungen der bedingten Strafnachsicht - im gerichtlichen Strafrecht ist die bedingte Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße nur zu gewähren, wenn die bloße Androhung der Vollziehung allein oder in Verbindung mit anderen Maßnahmen wie von Weisungen ausreicht, den Beschuldigten von weiteren strafbaren Handlungen abzuhalten bzw von der Begehung weiterer Taten, für die der Verband verantwortlich ist (§ 43 Abs 1 StGB; § 6 Abs 1

VbVG); einschlägige Vorstrafen schließen in der Regel die bedingte Strafnachsicht aus.⁴¹ Die Registrierung ist auch erforderlich für den Widerruf der bedingten Strafnachsicht wegen Verurteilung des Beschuldigten bzw des Verbandes (§ 53 Abs 1 StGB; § 9 Abs 1 VbVG) oder wegen Nichtbefolgens von Weisungen (§ 53 Abs 2 StGB; § 9 Abs 2 VbVG) während der Probezeit. Und die Registrierung ist schließlich erforderlich für die endgültige Nachsicht bei Bewährung in der Probezeit (§ 43 Abs 2 StGB; § 6 Abs 2 VbVG).

So ein Register für das Verwaltungsstrafrecht einzurichten und zu pflegen, sei wegen der Zuständigkeit aller drei Gebietskörperschaften für das Verwaltungsstrafrecht kompetenzrechtlich schwierig und wegen der großen Zahl von Verwaltungsstrafverfahren auch zu teuer, es stünde außer Verhältnis zum Nutzen der bedingten Strafnachsicht.⁴² Beide Argumente treffen auf das vom Bund geregelte Finanzstrafrecht nicht zu.

Der BMF richtet schon zur Zeit des Inkrafttretens des FinStrG im Jahr 1959 ohne gesetzliche Grundlage beim – jetzt – Finanzamt Wien 1/23 die „Zentrale Finanzstrafkartei“ ein, ein Register auf recht tiefem rechtsstaatlichen Niveau. Die Löschung der Daten zB wegen der erst 16 Jahre später (1975) eingeführten Tilgung der Bestrafung durch Finanzstrafbehörden (§ 186 FinStrG) erfolgt nicht systematisch, sondern wenn die Tilgung bei Durchsicht der Kartei „zufällig“ entdeckt wird; oder „aus Anlass von Vorstrafenanfragen“,⁴³ was den Zweck der Tilgung nicht gerade gefördert haben dürfte, und zwar eine Vorstrafe nach Ablauf der Tilgungsfrist gerade nicht mehr bei der Strafbemessung wegen einer neuen Tat als Erschwerungsgrund berücksichtigen zu dürfen.

Und erst 39 Jahre später (1998) wird die „Zentrale Finanzstrafkartei“ auf eine gesetzliche Basis gestellt und als „Finanzstrafregister“ im FinStrG solide geregelt.⁴⁴ Das Finanzstrafregister wird automationsgestützt geführt - die Dateneingabe und -abfrage erfolgt an Bildschirmarbeitsplätzen bei den Finanz- und Zollämtern - und erlaubt den Finanzstrafbehörden, (teil)bedingte Nachsichten von Strafen und von

⁴¹) ZVR 1989/165, ZVR 1995/25.

⁴²) *Szirba/Schönfeld*, Zur Reform des Verwaltungsstrafrechtes, RZ 1977, 89, 91.

⁴³) *Plückhahn*, Die Zentrale Finanzstrafkartei als Evidenz der „Steuersünder“, SWK 1990, A V 21.

⁴⁴) *Plückhahn*, Das neue Finanzstrafregister, SWK 1998, 411.

Verbandsgeldbußen – anders als im Allgemeinen Verwaltungsstrafrecht, wo diese Einrichtungen erst geschaffen werden müssten⁴⁵ - ohne unvertretbaren Mehraufwand zu administrieren.

4. Die Annäherung des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrechts an das gerichtliche (Finanz)Strafrecht wegen des durch das Finanzstrafregister und durch die personelle Zusammensetzung der Finanzstrafbehörden zum Ausdruck gebrachten Tadels

a. Gegen die bedingte Strafnachsicht im allgemeinen Verwaltungsstrafrecht wird vorgebracht, dass es wegen der dafür notwendigen Registrierung der Strafen zu einer Gleichsetzung mit dem gerichtlichen Strafrecht käme, die niemand wolle, weil auf den Personen, die von Verwaltungsbehörden bestraft werden, dann „irgendwie das Stigma des ‚Vorbestrafen‘“ laste, das solle dem gerichtlichen Strafrecht vorbehalten bleiben.⁴⁶

Dieses Argument trifft auf das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht nicht zu. Das beim Finanzamt Wien 1/23 eingerichtete Finanzstrafregister (§§ 194a ff FinStrG) gleicht in allen wesentlichen Punkten dem bei der Bundespolizeidirektion Wien eingerichteten Strafregister, in das die gerichtlichen Verurteilungen natürlicher Personen und der Verbände eingetragen werden, und zwar auch die wegen gerichtlich strafbarer Finanzvergehen. Ja, das Finanzstrafregister ist, weil es auch als Aktenevidenz dient, weit informativer und stigmatisiert die Beschuldigten (natürliche Personen und Verbände) deshalb sogar mehr als das Strafregister, in das nur die Verurteilungen nach Rechtskraft des Urteils aufgenommen werden (§§ 1, 2 StRegG): In das Finanzstrafregister werden laufend neben den persönlichen Daten des Beschuldigten und des belangten Verbands unter anderem die Daten des Finanzvergehens eingetragen, die Verfahrenseinleitung und die Entscheidung, die das Strafverfahren abschließt, also auch die Einstellung des Verfahrens, sowie Daten des Strafvollzugs, der Ausübung des Gnadenrechts und das Datum des Tilgungseintritts (§ 194b FinStrG).

⁴⁵) Aus diesem Grund ablehnend gegenüber der bedingten Nachsicht im Allgemeinen Verwaltungsstrafrecht Walter, Wie soll der Allgemeine Teil des Verwaltungsstrafrechtes gestaltet werden?, Diskussionsgrundlage, Verhandlungen des 7. ÖJT, Salzburg 1979, Bd II, 5. Teil, 55.

⁴⁶) Szirba/Schönfeld, Zur Reform des Verwaltungsstrafrechtes, RZ 1977, 89, 91.

Die Frist für die Tilgung, nach deren Ablauf die mit der Bestrafung verbundenen Folgen erlöschen (§ 186 Abs 1 FinStrG), beträgt bei den Finanzordnungswidrigkeiten drei Jahre und bei den anderen Finanzvergehen, auch bei den Verkürzungsdelikten, fünf Jahre (§ 186 Abs 3 FinStrG). Bei diesen anderen Finanzvergehen, für die die Finanzstrafbehörde eine höchstens dreimonatige Freiheitsstrafe verhängen darf, ist die Tilgungsfrist damit gleich lang wie die Tilgungsfrist im gerichtlichen (Finanz)Strafrecht, wenn gegen einen Erwachsenen wegen eines Finanzvergehens eine höchstens einjährige Freiheitsstrafe oder nur eine Geldstrafe verhängt wird (§ 3 Abs 1 Z 2 TilgG). In den Jahren 1995 bis 2004 haben die Gerichte über die 2066 Verurteilten ganze drei bedingte und vier unbedingte Freiheitsstrafen von mehr als einem Jahr verhängt; damit dauerte die Tilgungsfrist im gerichtlichen Finanzstrafrecht nur in 0,33 Prozent der Fälle oder in jedem 333. Fall länger als bei den Verkürzungsdelikten im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren. Auch die Bestimmungen über die Berechnung der Tilgungsfrist bei Bestrafung bzw Verurteilung vor Tilgung früherer Strafen sind im verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Finanzstrafrecht völlig gleich (§ 186 Abs 4 FinStrG, § 4 TilgG).

Gelöscht werden die Daten von Amts wegen spätestens zwei Jahre nach Eintritt der Tilgung (§ 194c Abs 2 2. Fall FinStrG) - nichts anderes ist für das Strafregister hinsichtlich der gerichtlichen Verurteilungen (auch wegen Finanzvergehen) vorgesehen (§ 12a StRegG). Und gelöscht werden die Daten spätestens zwei Jahre nach rechtskräftiger Einstellung des Strafverfahrens (§ 194c Abs 2 1. Fall FinStrG), das bedeutet: Wenn das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren zB mangels Beweisen oder mangels Strafbarkeit rechtskräftig eingestellt wird, dürfen die Daten noch längstens zwei Jahre gespeichert bleiben und können online abgefragt werden; in das gerichtliche Strafregister werden solche Daten nicht einmal eingetragen.

Auskünfte über die im Finanzstrafregister gespeicherten Daten sind für finanzstrafrechtliche Zwecke allen Finanzstrafbehörden, Strafgerichten und Staatsanwaltschaften und dem BMF zu erteilen. Ja, den zuständigen Finanzstrafbehörden und dem BMF dürfen selbst Auskünfte über getilgte Bestrafungen erteilt werden (§ 194d Abs 1 FinStrG).

Die mit der Bestrafung bzw. Verbandsgeldbuße wegen eines Finanzvergehens auch infolge der Registrierung verbundene Stigmatisierung der natürlichen Person und des Verbandes ist im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht um nichts geringer als im gerichtlichen Strafrecht, die Pflicht zB, Vorstrafen anzugeben, entfällt nach beiden Rechten erst ab Ablauf der mit Ausnahme der Finanzordnungswidrigkeiten gleich langen Tilgungsfrist (§ 186 Abs 2 FinStrG, § 1 Abs 4 TilgG). Auch hinsichtlich der Stigmatisierung durch gesetzliche Auskunft- und Mitteilungspflichten gegenüber anderen inländischen und ausländischen Stellen ist kein Unterschied auszumachen, wenn mit der Bestrafung bzw. Verurteilung wegen eines Finanzvergehens Nebenfolgen verbunden sind und wenn, was meist vorkommt, das sei vorweggenommen, diese Nebenfolgen für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht gleich sind wie für das gerichtliche (§ 27 FinStrG für das gerichtliche, § 194d Abs 2 FinStrG für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht).

Die Beschränkung der Auskunft aus dem Strafregister über Verurteilungen vor Tilgung der Bestrafung mit Rechtskraft des Urteils, wenn (wegen eines Finanzvergehens) keine strengere Strafe als eine höchstens dreimonatige Freiheitsstrafe oder Ersatzfreiheitsstrafe verhängt worden ist (§ 6 Abs 2 Z 1 TilgG), rundet das Bild ab - in den Jahren 1995 bis 2004 sind von den 2066 Verurteilten nur 2,5 Prozent oder jeder Vierzigste zu einer mehr als dreimonatigen Freiheitsstrafe verurteilt worden: Diese Beschränkung der Auskunft zeigt auch, dass die Rechtsordnung mit der Verurteilung durch ein Gericht zu einer solchen Strafe keine größere Stigmatisierung bezweckt als mit der Bestrafung wegen eines verwaltungsbehördlich strafbaren Finanzvergehens, bei dem, wie gesagt, Freiheitsstrafen (§ 15 Abs 3 FinStrG) und Ersatzfreiheitsstrafen (§ 20 Abs 2 FinStrG) von höchstens drei Monaten zulässig sind.

b. Man kann auch sonst nicht sagen, dass der mit der Verurteilung durch ein Gericht verbundene Tadel schwerer wiegt als der mit der Bestrafung durch die Finanzstrafbehörde und dass deshalb von der Kriminalstrafe eine stärkere Signalwirkung ausgehe. Entgegen *Kienapfel* und *Höpfel* spielt das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht nicht, um ihr Bild zu gebrauchen⁴⁷, in einer anderen, und zwar niedrigeren Liga als das gerichtliche Finanzstrafrecht. Schauen wir uns die Qualifikation der Spieler genauer an.

⁴⁷) *Kienapfel/Höpfel*, Strafrecht, Allgemeiner Teil, 11. Auflage, Z 3 Rz 10.

Würde man für die Ahndung der Finanzvergehen, bei denen die Strafdrohung vom strafbestimmenden Wertbetrag abhängt und für die jetzt die Finanzstrafbehörden zuständig sind, die Gerichte für zuständig erklären, dann wäre wegen der Freiheitsstrafe bis zu drei Monaten das Bezirksgericht zuständig (§ 9 Abs 1 Z 1 StPO). Dort fällt das Urteil ein Einzelrichter und über die Berufung dagegen entscheidet der Drei-Richter-Senat beim Landesgericht (§ 13 Abs 3 StPO). Im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren entscheidet in erster Instanz entweder ein Einzelbeamter – er taugt in der Tat nicht für die „Erste Liga“, weil er nicht einmal weisungsfrei gestellt ist. Oder es entscheidet der Spruchsenat, wenn entweder der strafbestimmende Wertbetrag 22.000 Euro bzw bei den Zollvergehen 11.000 Euro übersteigt (§ 58 Abs 2 lit a FinStrG); oder wenn es der Beschuldigte verlangt (§ 58 Abs 2 lit b FinStrG), weil er auf sein in Art 6 Abs 1 EMRK verankertes Grundrecht auf ein faires Verfahren vor einem „tribunal indépendant et impartial“ besteht. Der Vorsitzende des Spruchsenats ist ein „Richter des Dienstes“ und damit gleich gut qualifiziert wie der Bezirksrichter, ja, ihm zur Seite gestellt sind ein Beamter des höheren Finanzdienstes und ein Laienbeisitzer (§ 66 Abs 2 FinStrG). Alle drei sind durch eine Verfassungsbestimmung weisungsfrei gestellt (§ 66 Abs 1 FinStrG).

Auch die zweite Instanz im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren braucht den Vergleich mit dem Drei-Richter-Senat des Landesgerichts nicht zu scheuen. Über Beschwerden gegen die Entscheidung der Finanzstrafbehörde I. Instanz entscheiden Berufungssenate als Organe des Anfang 2003 eingerichteten Unabhängigen Finanzsenats. Die Berufungssenate des UFS bestehen aus vier Mitgliedern, aus zwei hauptberuflichen Mitgliedern mit der Befähigung zum höheren Finanzdienst, von denen eines den Vorsitz führt, und aus zwei Laienbeisitzern (§ 66 Abs 2 FinStrG) – alle vier Mitglieder sind weisungsfrei gestellt, kurioserweise sogar durch zwei Verfassungsbestimmungen (§ 66 Abs 1 FinStrG und § 6 Abs 1 UFSG).

Wenn man zB wie *Fuchs*⁴⁸ und wie viele andere auch den wesentlichen Unterschied zwischen dem gerichtlichen Strafrecht und dem Verwaltungsstrafrecht in dem „besonderen Tadel“ sieht, den die Kriminalstrafe im Gegensatz zur Verwaltungsstrafe ausspricht: „Der Täter wird – fast könnte man sagen: in feierlicher Weise – mit der

⁴⁸) *Fuchs*, Österreichisches Strafrecht, Allgemeiner Teil I, 6. Auflage, 1. Kap Rz 11, 21.

schwersten Sanktion belegt, die der staatlichen Gemeinschaft zur Verfügung steht, und ist damit 'als Krimineller' 'vorbestraft' - so *Fuchs* wörtlich -, „bis seine Verurteilung im Strafregister 'getilgt' ist“, dann vermag ich kaum einen Unterschied zwischen dem gerichtlichen und dem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht zu erkennen. Das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht steht dem gerichtlichen hinsichtlich der „Schwere“ des Tadels, der durch die Registrierung der Bestrafung und der Verbandsgeldbuße und durch die Qualifikation der Mitglieder der Finanzstrafbehörden zum Ausdruck gebracht wird, um fast nichts nach. Hinsichtlich der Dauer des Tadels bis zur Tilgung der Verurteilung/Bestrafung gibt es sogar überhaupt keinen Unterschied.

3. „Andere einschneidende Folgen“ einer Bestrafung durch eine Finanzstrafbehörde bzw Verurteilung durch ein Gericht wegen eines Finanzvergehens

Der VfGH hat die Sachlichkeit der Beschränkung der bedingten Strafnachsicht auf das gerichtliche Finanzstrafrecht damit begründet, dass mit einer gerichtlichen Verurteilung wegen eines Finanzvergehens neben dem schweren Tadel „einschneidende Folgen verbunden“ sind.

Was könnte der VfGH mit diesen „einschneidenden Folgen“ gemeint haben? Die Geld- und Wertersatzstrafe nicht, sie sind bei den Verkürzungsdelikten, die sowohl von den Gerichten als auch den Finanzstrafbehörden geahndet werden, dieselben, ihr Höchst- und Mindestmaß wird durch das Ein- oder Mehrfache des strafbestimmenden Wertbetrags bzw durch den gemeinen Wert des verfallsbedrohten Gegenstands bestimmt. Das Höchstmaß der im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verhängten Geld- oder Wertersatzstrafe und der Verbandsgeldbuße kann, wie noch gezeigt wird, im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht sogar höher sein als im allgemeinen gerichtlichen Strafrecht. Und für den Eingriff in das Eigentum, sollte der VfGH das gemeint haben, macht es auch keinen Unterschied, ob die Geld- oder Wertersatzstrafe oder die Verbandsgeldbuße vom Gericht oder von der Finanzstrafbehörde verhängt worden ist.

Der VfGH hat auch nicht die Freiheitsstrafe gemeint - ihr Höchstmaß mit drei Monaten im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht ist im Vergleich zum gerichtlichen

Strafrecht tatsächlich niedrig -, sie stand nicht zur Diskussion, denn der VfGH hatte die Frage zu beantworten, ob der Ausschluss der bedingten Nachsicht der im Anlassfall verhängten Geldstrafe in Höhe von knapp 5.100 Euro sachlich gerechtfertigt ist.⁴⁹

Mit der Bestrafung wegen eines Finanzvergehens sind auch andere Folgen verbunden, diese Nebenfolgen könnte der VfGH im Auge gehabt haben.

Wenn diese Nebenfolgen an Finanzvergehen anknüpfen – und nur das interessiert hier, weil es nicht um die Nebenfolgen eines Mordes, eines Betruges, eines Sexualdeliktes usw, sondern um die Unterschiedlich- oder Gleichartigkeit des gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrechts geht -, dann zeigt sich, dass diese Nebenfolgen eines Finanzvergehens mit zwei Ausnahmen unabhängig davon eintreten, ob die Bestrafung wegen des Finanzvergehens durch das Gericht oder durch die Finanzstrafbehörde erfolgt.

Kein Unterschied zwischen der Bestrafung durch das Gericht oder durch die Finanzstrafbehörde wegen eines Finanzvergehens besteht:

a. Hinsichtlich der Haftung des wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens verurteilten Täters oder Beteiligten für die verkürzten Abgaben (§ 11 BAO).⁵⁰

b. Hinsichtlich der Verlängerung der Verjährungsfrist für die Festsetzung hinterzogener Abgaben auf sieben Jahre (§ 207 Abs 2 BAO), hinsichtlich hinterzogener Eingangs- und Ausgangsabgaben wird diese Frist auf zehn Jahre verlängert, allerdings nur, wenn ein gerichtlich strafbares oder von einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen begangen worden ist (§ 74 Abs 2 ZollR-DG).

c. Hinsichtlich der Verlängerung der Verjährungsfrist auf zehn Jahre für die Rückforderung einer Ausfuhrerstattung, die im Zusammenhang mit einem von einem Gericht oder von einem Spruchsenat zu verfolgendes Finanzvergehen gewährt worden ist (§ 5 Abs 2 Ausfuhrerstattungsgesetz).

⁴⁹) VSIG 9.956.

⁵⁰) Unter „verurteilt“ im Sinne der zitierten Bestimmung ist auch verstehen, wer von einer Finanzstrafbehörde mit einem Straferkenntnis bedacht wird; siehe *Stoll*, BAO-Kommentar, 143 und *Ritz*, BAO³, § 11 Tz 4.

d. Hinsichtlich der „besonderen Überwachungsmaßnahmen“ eines Betriebes, wenn in diesem Betrieb ein Verstoß gegen die Verbrauchssteuerverpflichtungen begangen worden ist, der strafrechtlich als Finanzvergehen (mit Ausnahme einer Finanzordnungswidrigkeit) festgestellt worden ist (§ 155 Abs 1 lit b BAO).

e. Hinsichtlich des Ausschlusses vom Amt des Laienbeisitzers im Berufungssenat des Unabhängigen Finanzsenats bis zur Tilgung der Strafe (§ 264 Abs 3 BAO).

f. Hinsichtlich des Ausschlusses vom Beruf des Wirtschaftstreuhandlers wegen mangelnder „besonderer Vertrauenswürdigkeit“, solange die Strafe wegen des Finanzvergehens (ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten) nicht getilgt ist; und nicht der beschränkten Auskunft nach dem Tilgungsgesetz unterliegt (§ 9 Abs 1 lit c und d und Abs 2 Wirtschaftstreuhandberufsgesetz). Nach § 6 Abs 2 Z 1 TilgG unterliegt der beschränkten Auskunft vor Tilgung der Verurteilung die Verurteilung (durch ein Gericht) zu einer Freiheitsstrafe von nicht mehr als drei Monaten: Damit ist die „besondere Vertrauenswürdigkeit“ bei einer Bestrafung durch die Finanzstrafbehörde nie ausgeschlossen, weil die Finanzstrafbehörde keine Freiheitsstrafe oder Ersatzfreiheitsstrafe von mehr als 3 Monaten verhängen darf (§§ 15 Abs 3 2. Halbsatz, 20 Abs 2 letzter Satz FinStrG) - diese Beschränkung der Auskunft vor Tilgung der Bestrafung muss analog auf das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht ausgedehnt werden. Solange also das Gericht keine höhere als eine drei Monate dauernde Freiheits- oder Ersatzfreiheitsstrafe verhängt, besteht kein Unterschied zum verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht – wie bereits gesagt, sind in den Jahren 1995 bis 2004 von den 2066 Verurteilten nur jeder Vierzigste zu einer mehr als dreimonatigen Freiheitsstrafe verurteilt worden .

g. Hinsichtlich des Ausschlusses von der Bewerbung um eine Tabaktrafik bei Bestrafung wegen bestimmter, vorsätzlich begangener Finanzvergehen zu einer Geldstrafe von mehr als 800 Euro oder zu einer Freiheitsstrafe (§ 27 Abs 1 Z 4 Tabakmonopolgesetz 1996).

h. Hinsichtlich des Ausschlusses von der Ausübung eines Gewerbes bei Bestrafung wegen bestimmter, vorsätzlich begangener Finanzvergehen, wenn von der Finanzstrafbehörde eine Geldstrafe von mehr als 726 Euro oder neben einer Geldstrafe

eine Freiheitsstrafe verhängt wird (§ 13 Abs 2 Gewerbeordnung 1994); oder wenn vom Gericht wegen eines Finanzvergehens eine mehr als dreimonatige Freiheitsstrafe verhängt wird (§ 13 Abs 1 Z 1 b Gewerbeordnung 1994): Wenn man keinen Größenschluss zum Nachteil des Beschuldigten zulässt, nach dem auch eine vom Gericht verhängte Geldstrafe von mehr als 726 Euro; oder neben einer Geldstrafe eine Freiheitsstrafe von nicht mehr als drei Monaten den Ausschluss von der Ausübung eines Gewerbes nach sich zieht, dann ist hier die mit der gerichtlichen Verurteilung wegen eines Finanzvergehens verbundene Nebenfolge sogar weniger gravierend, als die mit der Bestrafung durch die Finanzstrafbehörde.

i. Hinsichtlich der Versagung der Erlaubnis zur Sammlung und Behandlung gefährlicher Abfälle mangels Verlässlichkeit der Person, die von einem Gericht (auch wegen eines Finanzvergehens) zu einer mehr als dreimonatigen Freiheitsstrafe verurteilt worden ist - oder zu einer Geldstrafe von mehr als 180 Tagessätzen, was bei Finanzvergehen, bei denen keine Geldstrafen nach Tagessätzen verhängt werden, nicht in Betracht kommt (§ 25 Abs 3 lit b Abfallwirtschaftsgesetz); bei Bestrafung wegen bestimmter Finanzvergehen ist diese Erlaubnis zu versagen, wenn die Geldstrafe 726 Euro übersteigt oder neben einer Geldstrafe eine Freiheitsstrafe verhängt wurde (§ 25 Abs 5 Z 5 Abfallwirtschaftsgesetz 2002): Auch hier sind, wenn man nicht wieder mit Größenschluss zum Nachteil des Beschuldigten die Erlaubnis versagt bei einer vom Gericht verhängten Geldstrafe von mehr als 726 Euro oder bei einer Geld- und Freiheitsstrafe von nicht mehr als drei Monaten, die Nebenfolgen eines Finanzvergehens bei Verurteilung durch das Gericht milder als bei der Bestrafung durch die Finanzstrafbehörde.

j. Hinsichtlich des Ausschlusses von der Zulassung zur Seeschifffahrt wegen Unverlässlichkeit bei gerichtlicher Verurteilung und bei Bestrafung wegen diverser Finanzvergehen durch die Finanzstrafbehörde zu einer Geldstrafe von mehr als 736 Euro oder zu einer Freiheitsstrafe (§ 8 Abs 1 lit b Seeschifffahrtsgesetz): Nur bei Bestrafung durch die Finanzstrafbehörde ausschließlich zu einer 736 Euro nicht übersteigenden Geldstrafe gibt es einen Unterschied zum gerichtlichen Finanzstrafrecht.

k. Hinsichtlich des Ausschlusses von der Ausübung der Tätigkeit als Bilanzgruppenverantwortlicher im Falle der Bestrafung wegen bestimmter, vorsätzlich

begangener Finanzvergehen zu einer Geldstrafe von mehr als 7.300 Euro oder zu einer Freiheitsstrafe (§ 42c Abs 5 Gaswirtschaftsgesetz).

l. Hinsichtlich des Aufenthaltsverbots gegen einen Fremden wegen eines im Inland vorsätzlich begangenen Finanzvergehens, ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten (§ 60 Abs 2 Z 3 Fremdenpolizeigesetz 2005).

m. Hinsichtlich des Ausschlusses von der Verleihung der Staatsbürgerschaft an einen Fremden bei Verurteilung zu einer Freiheitsstrafe von mehr als drei Monaten durch ein Gericht (§ 10 Abs 1 Z 3 Staatsbürgerschaftsgesetz) - bei Verhängung einer niedrigeren Freiheitsstrafe oder nur einer Geldstrafe besteht kein Unterschied zum verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht.

Nur mit der Bestrafung wegen eines Finanzvergehens durch ein Gericht und nicht auch durch eine Finanzstrafbehörde verbunden sind:

n. Das Verbot des Ausbildens von Lehrlingen (§ 4 Abs 1 Berufsausbildungsgesetz) - dieses Verbot gilt aber nicht bei der bedingten Strafnachsicht; dann besteht kein Unterschied zum verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht.

o. Der Ausschluss von der Mitgliedschaft in einer Prüfungskommission für die Lehrabschlussprüfungen (§ 22 Abs 4 Berufsausbildungsgesetz).

Diese zwei Fälle ausgenommen, macht die Rechtsordnung, wenn sie die außerstrafrechtlichen Nebenfolgen explizit an ein Finanzvergehen anknüpft, keinen Unterschied zwischen dem gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht, jedenfalls keinen, der die Beschränkung der bedingten Strafnachsicht auf das gerichtliche Finanzstrafrecht sachlich rechtfertigt. Die mit der Verurteilung auch wegen eines Finanzvergehens durch ein Gericht verbundenen anderen außerstrafrechtlichen Nebenfolgen (disziplinar-, arbeits-, zivilrechtliche etc),⁵¹ die bei der Bestrafung durch die Finanzstrafbehörde fehlen, können für die Frage der Unterschiedlich- oder Gleichartigkeit des gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrechts außer Acht gelassen werden, da sie an Umstände anknüpfen und Ziele

⁵¹) Siehe dazu *Jesionek/Birklbauer*, Nebenfolgen einer gerichtlichen Verurteilung, RZ 2005, 51 ff.

und Zwecke verfolgen, die sich, wie *Jesionek/Birklbauer* eindrucksvoll zeigen, einer Systematisierung nach sachlich nachvollziehbaren Kriterien entziehen.

4. Die angebliche Gefährdung der Strafzwecke durch die bedingte Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht

Weil die „Signalwirkung“ der Verwaltungsstrafdrohungen und weil die mit der Bestrafung durch eine Verwaltungsbehörde verbundene „Stigmatisierung“ zu schwach sei, ja gar fehle, müssen im Verwaltungsstrafrecht strenge Strafdrohungen möglich sein und hohe Strafen verhängt werden – es gibt freilich auch für das allgemeine Verwaltungsstrafrecht Befürworter⁵² der bedingten Strafnachsicht.

Strafgerichte dagegen können gleichsam zum „Ausgleich“ für die stärkere „Signalwirkung“ der Kriminalstrafdrohungen und für die stärkere Stigmatisierung durch Verurteilungen durch ein Strafgericht bei der Wahl der Sanktionen und bei der Strafzumessung zurückhaltender sein als Verwaltungsstrafbehörden und „Freiheitsstrafen, aber auch Geldstrafen ganz oder teilweise bedingt“ nachsehen, so zB *Miklau*⁵³ in seiner Kritik am Erkenntnis des VfGH zum Wiener Vergnügungssteuergesetz.⁵⁴

Die Strafdrohungen des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrechts kommen mit Ausnahme der Freiheitsstrafe - bis zu drei Monaten (§ 15 Abs 3 FinStrG) – durchaus an den Strafdrohungen des allgemeinen gerichtlichen Strafrechts heran und sind ohne Zweifel starke „Haltesignale“. Dasselbe gilt für die Drohungen der Verbandsgeldbuße, die sich im gerichtlichen wie im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht nach den Geldstrafdrohungen dort richten (§ 28a Abs 1 2. Halbsatz FinStrG). Welche Geld-, Wertersatzstrafen und Verbandsgeldbußen sind im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht angedroht?

⁵²) Pro bedingter Strafnachsicht auch im allgemeinen Verwaltungsstrafrecht grundsätzlich *Funk*, Wie soll der Allgemeine Teil des Verwaltungsstrafrechtes gestaltet werden?, Referat, Verhandlungen des 7. ÖJT, Salzburg 1979, BD II, 5. Teil, 119; *Szymanski*, ebendort, 139, wenn das Verwaltungsstrafrecht hinsichtlich des Unrechtsgehalts an das gerichtliche Strafrecht heranreicht und wenn 2BEI Vorliegen entsprechender spezial- oder generalpräventiver Prognosen überhaupt eine Strafe verhängt werden muss“; und schließlich *Miklau*, ebendort, 164, der sich die Einführung der bedingten Strafnachsicht in „bestimmten gravierenden Teilen des Verwaltungsstrafrechtes“ vorstellen kann, namentlich im FinStrG mit seinem eigenen Allgemeinen Teil.

⁵³) *Miklau*, Zur Funktion der Geldstrafe - Ist die Höhe der Strafdrohung ein taugliches Abgrenzungskriterium zwischen dem Justiz- und dem Verwaltungsstrafrecht?, ÖJZ 1991, 362.

⁵⁴) VfSlg 12.151 (1989).

Bei den vorsätzlich begangenen Verkürzungsdelikten wie bei der Abgabenhinterziehung, die mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des strafbestimmenden Wertbetrags bedroht sind, drohen Strafen bis zwei mal 75.000 Euro, also bis 150.000 Euro; bei Vorliegen erschwerender Umstände wie bei gewerbsmäßiger Begehung (§ 38 Abs 1 lit a FinStrG) sind Geldstrafen bis zum Dreifachen des strafbestimmenden Wertbetrags vorgesehen, also bis 225.000 Euro. Dieser Betrag darf im Falle des zweiten einschlägigen Rückfalls (§ 41 Abs 1 FinStrG) um die Hälfte überschritten werden, was eine Höchstgeldstrafdrohung bis 337.500 Euro bedeutet.

Zum Vergleich: Die theoretisch höchste Geldstrafe im allgemeinen Strafrecht mit seinem Tagessatzsystem beträgt 360 Tagessätze zu höchstens 500 Euro pro Tagessatz (§ 19 Abs 2 StGB), macht zusammen 180.000 Euro - damit ist diese Geldstrafe um 30.000 Euro höher als die höchste Geldstrafdrohung für eine unqualifizierte Abgabenhinterziehung im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht. Beim zweiten einschlägigen Rückfall (§ 39 StGB) oder bei strafbaren Handlungen unter Ausnutzung einer Amtsstellung (§ 313 StGB) darf die Höchststrafdrohung um die Hälfte überschritten werden, sodass die höchste Geldstrafdrohung im allgemeinen gerichtlichen Strafrecht bei 270.000 Euro liegt - damit ist sie um 67.000 Euro niedriger als die höchste Geldstrafdrohung im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht.

Bei den fahrlässig begangenen Verkürzungsdelikten wie bei der fahrlässigen Abgabenverkürzung ist eine Geldstrafe (und damit auch eine Verbandsgeldbuße) bis zum Einfachen des strafbestimmenden Wertbetrags angedroht: Da dieser Wertbetrag keine Obergrenze kennt, ist auch die Strafdrohung nach oben unbegrenzt und kann die Geldstrafdrohungen im allgemeinen Strafrecht beliebig übertreffen.

Die Wertersatzstrafe in Höhe des gemeinen Werts des verfallsbedrohten Gegenstands, die wie die Freiheitsstrafe neben der Geldstrafe zu verhängen ist und die wie der Verfall selbst auch zur „Bedeutung der Tat“⁵⁵ verhältnismäßig sein muss (§ 19 Abs 5 FinStrG), könnte im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren bis zu 675.000 Euro betragen: Nach einem Erlass des BMF⁵⁶ und nach der Rechtsprechung des VwGH⁵⁷ liegt Unverhältnismäßigkeit „zur Bedeutung der Tat“ erst dann vor, wenn der gemeine Wert

⁵⁵) *Scheil*, Die Verhältnismäßigkeit der Strafe des Verfalls und des Wertersatzes nach der Finanzstrafgesetznovelle 1988, *Rivista Trimestrale di Diritto Penale dell'Economia*, 1989, Bd 1, 71 f.

⁵⁶) Erlass BMF 8.7.1988, FS-110/50-III/9/88

⁵⁷) Siehe *Leitner*, Verfall und Wertersatz unverhältnismäßig, *VWT* 1997 Heft 3, 21.

des vom Verfall bedrohten Gegenstands bzw die ihn vertretende Wertersatzstrafe um mehr als das Neunfache höher ist als der strafbestimmende Wertbetrag, der, weil der Verfall und damit die Wertersatzstrafe nur bei Vorsatzdelikten angedroht ist, maximal 75.000 Euro beträgt.

Ob diese Strafdrohungen und Verbandsgeldbußdrohungen oder ob die Verhängung von Strafen bis zu ihren Obergrenzen verfassungskonform sind, scheint nach den zwei Erkenntnissen des VfGH zum Wiener Vergnügungssteuergesetz⁵⁸ und zum Wiener Baumschutzgesetz⁵⁹ allerdings fraglich: In seinem Erkenntnis zum Vergnügungssteuergesetz hält der VfGH fest, dass die „Ahndung strafbarer Handlungen jedenfalls dann den Strafgerichten zuzuweisen“ ist, „wenn die angedrohte Geldstrafe ein nach dem allgemeinen Stand der Gesetzgebung für die Strafgerichtsbarkeit typisches hohes Ausmaß erreicht“. Das Bundeskanzleramt rät daher im einem Rundschreiben,⁶⁰ im Verwaltungsstrafrecht keine Geldstrafen von mehr als 500.000 Schilling bzw 36.000 Euro anzudrohen – ein Rat, den der Bund im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht freilich nicht befolgt.

Wie weit die Finanzstrafbehörden bei ihren Geld- und Wertersatzstrafen (und Verbandsgeldbußen) konkret gehen, kann mangels einschlägiger Statistiken nicht gesagt werden - wie oben gezeigt: Im „Bereich Finanz“ würden die Geldstrafen in die zweihöchste der sechs Kategorien der gerichtlichen Kriminalstatistik eingereiht werden. Soviel aber ist bekannt: Zimperlich sind die Finanzstrafbehörden jedenfalls nicht. erinnert sei in diesem Zusammenhang an die Geldstrafe von 1.000 ATS verbunden mit einer Wertersatzstrafe in Höhe von 685.048 ATS bei Hinterziehung von Eingangsabgaben in Höhe von 707 ATS, diese Wertersatzstrafe hat dann freilich die Verfassungskontrolle nicht bestanden.⁶¹

⁵⁸) VfSlg 12.151 (1989) - § 35 Wiener Vergnügungssteuergesetz ist verfassungswidrig, weil Wiener Landesregierung in zweiter Instanz Geldstrafen von 192.000 ATS (2 Fache des strafbestimmenden Wertbetrags, 6 Wochen Ersatzfreiheitsstrafe) für fahrlässige nicht rechtzeitige Abfuhr von 96.000 ATS und in einem anderen Fall von 72.000 ATS (2 Monate Ersatzfreiheitsstrafe) für 24.000 ATS nicht rechtzeitiger Entrichtung verhängt hat (Strafdrohung: bis zum Dreißigfachen des strafbestimmenden Wertbetrags). Das ist ein Verstoß gegen die aus Art 91 B-VG ableitbaren Grundsätze Abgrenzung zwischen Gerichten und Verwaltungsstrafbehörden nach Strenge der Sanktion und ein Verstoß gegen Art 7 B-VG wegen Unsachlichkeit (Strafdrohung bis zum Dreißigfachen des strafbestimmenden Wertbetrags selbst bei Fahrlässigkeit lässt sich durch sachbezogene strafrechtspolitische Argumente „schlechthin nicht mehr erklären“).

⁵⁹) VfSlg 14.361 (1995): § 13 Abs 2 Wiener Baumschutzgesetz droht Geldstrafe von 10.000 bis 2.000.000 ATS oder Arrest von 2 Wochen bis 6 Monaten an. Es wurde wegen Fällen-Lassens von Bäumen ohne behördliche Bewilligung Geldstrafen von 10.000, 100.000, 18.000 und 24.000 ATS sowie Ersatzarreststrafen verhängt.

⁶⁰) 22. 2. 1990, GZ 601.468/1-V/2/90.

⁶¹) VSIG 9901 (1983).

5. Das Vorurteil von der Unwirksamkeit bedingt nachgesehener Strafen

Weit verbreitet ist das Vorurteil, dass eine bedingt nachgesehene Strafe nicht oder kaum wirksam sei.⁶² Die spezialpräventive Wirkung bedingt nachgesehener Geld- und Freiheitsstrafen ist, wie insbesondere *Obendorf*⁶³ für das Bezirks- und Landesgericht Innsbruck nachgewiesen hat, um nichts schlechter als die unbedingter Strafen. In seiner Untersuchung hat er freilich die Finanzvergehen nicht berücksichtigt. So lange nicht das Gegenteil bewiesen ist, gehe ich davon aus, dass die Wirkung der bedingt nachgesehenen Strafen zur Verhinderung des Rückfalls bei Finanzvergehen dieselbe ist wie bei anderen von einem Gericht verhängten Strafen und dass das auch bei den von Finanzstrafbehörden verhängten Strafen so wäre.

Hinsichtlich der negativen Generalprävention ist empirisch belegt, dass die Einschätzung der Schwere der Bestrafung bei subjektiv als niedrig empfundenem Verfolgungsrisiko vernachlässigbar ist.⁶⁴ Das Risiko wegen einer Finanzstraftat entdeckt und verfolgt zu werden, ist tatsächlich niedrig und wird wahrscheinlich auch als niedrig eingeschätzt: Es erscheint jedenfalls nicht plausibel – eine empirische Untersuchung darüber gibt es meines Wissens nicht -, dass das Risiko, bei einem verwaltungsbehördlich strafbaren Finanzvergehen entdeckt zu werden, von Finanzstraftätern höher veranschlagt wird als bei einem gerichtlich strafbaren Finanzvergehen und dass deshalb die Frage der bedingten Strafnachsicht für die Abschreckung im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht eine größere Rolle spielte als im gerichtlichen Finanzstrafrecht.

Und hinsichtlich der positiven Generalprävention sind nur „Vorüberlegungen zu einer empirischen Theorie“⁶⁵ bekannt, und die sind jetzt auch schon über 10 Jahre alt, aber keine empirischen Untersuchungen über die diesbezüglichen Wirkungen unbedingter Strafen im Vergleich zu bedingt nachgesehenen Strafen selbst.

⁶²) ZB *Massauer*, Wie soll der Allgemeine Teil des Verwaltungsstrafrechtes gestaltet werden?, Referat, Verhandlungen des 7. ÖJT, Salzburg 1979, Bd II, 5. Teil, 84; *Szymanski*, Wie soll der Allgemeine Teil des Verwaltungsstrafrechtes gestaltet werden?, Referat, Verhandlungen des 7. ÖJT, Salzburg 1979, Bd II, 5. Teil, 130.

⁶³) *Obendorf*, Rückfallsquoten in Innsbruck, ÖJZ 1986, 74.

⁶⁴) *Albrecht*, Generalprävention, in *Kaiser/Kerner/Sack/Schellhoss* (Hrsg), Kleines Kriminologisches Wörterbuch, 3. Auflage, 162.

⁶⁵) *Baurmann*, Vorüberlegungen zu einer empirischen Theorie der positiven Generalprävention, GA 1994, 368 ff.

6. Die Weisung zur Schadensgutmachung (§ 26 Abs 2 FinStrG, § 8 Abs 2 VbVG)

Eine Besonderheit der bedingten Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße im gerichtlichen Finanzstrafrecht ist die Pflicht, dem Verurteilten, der eine Abgabenverkürzung oder sonst einen Einnahmenausfall herbeigeführt hat, die Weisung zu erteilen, die Beträge zu entrichten, die er schuldet oder für deren Haftung er zB als Bestimmungs- oder Beitragstäter herangezogen werden kann. Dazu ist ihm eine seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angemessene Frist bis zu einem Jahr einzuräumen, wenn die sofortige Entrichtung für ihn unmöglich oder mit einer besonderen Härte verbunden wäre (§ 26 Abs 2 FinStrG). Die Weisung, den aus der Tat entstandenen Schaden „nach Kräften gutzumachen“, ist auch dem Verband zu erteilen (§ 8 Abs 2 VbVG). Bei (mutwilliger) Nichtbefolgung dieser Weisung trotz förmlicher Mahnung ist die bedingte Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße zu widerrufen und die Strafe und die Verbandsgeldbuße sind zu vollstrecken, wenn dies spezialpräventiv geboten ist (§ 53 Abs 2 StGB; § 9 Abs 2 VbVG).

Die Weisung zur Schadensgutmachung binnen längstens einem Jahr, die anders als im allgemeinen Strafrecht (§ 50 Abs 1 StGB) unabhängig von spezial- oder generalpräventiven Erfordernisse erteilt werden muss, ist ein wirksames Mittel, zahlungsfähigen, aber zahlungsunwilligen Finanzstraftätern und Verbänden auf die Sprünge zu helfen, ihren abgabenrechtlichen Zahlungspflichten endlich nachzukommen. Solche Täter und Verbände gibt es auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht, auch dort machte dieses „Zuckerbrot“ und diese „Peitsche“ Sinn.

7. Seltsame Blüten treibt die Beschränkung der bedingten Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße auf das gerichtliche Finanzstrafrecht

Weil bei Gericht, das außerdem relativ mildere Geldstrafen verhängt als die Finanzstrafbehörde, insbesondere bei Entrichtung der verkürzten Abgaben die Chance auf eine ganz oder eine zumindest zum Teil bedingt nachgesehene Geld-, Wertersatz- oder Freiheitsstrafe und auf eine (teil)bedingte Verbandsgeldbuße besteht -, trachten Beschuldigte und ihre Verteidiger, wenn der strafbestimmende Wertbetrag in der Nähe der Schwelle zur Zuständigkeit des Gerichts liegt und wenn es sich irgendwie „machen“ lässt, vor Gericht zu kommen, indem zB Schätzungen der verkürzten Abgaben widerspruchlos hingenommen

werden oder indem gar Abgabenverkürzungen vorgetäuscht werden, um so über die 75.000 bzw 37.500 Euro Grenze zu springen – „in Summe“ kann sich das für den Beschuldigten und Verband auszahlen.

Aber auch der Weg in die andere Richtung wird beschritten. Abgabenbehörden versuchen die Zuständigkeit der Strafgerichte so weit als möglich zu vermeiden, auch um den Beschuldigten und den Verband um die Chance der bedingten Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße zu bringen. So ist bis zur FinStrG-Nov 1999 zB die gewerbsmäßige Begehung von Finanzvergehen von den Abgabenbehörden systematisch verneint und der Staatsanwaltschaft nicht angezeigt worden ist, weil bis zu dieser Novelle die gerichtliche Zuständigkeit bei Vorliegen erschwerender Umstände wie bei Gewerbsmäßigkeit unabhängig von der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrags gegeben war (§ 53 Abs 1 lit a alt FinStrG): Gewerbsmäßigkeit ist von den Abgabenbehörden der Staatsanwaltschaft nur dann angezeigt worden, wenn auch wegen des strafbestimmenden Wertbetrags die gerichtliche Zuständigkeit gegeben war. Und die Zuständigkeit der Gerichte wird zu vermeiden gesucht, indem die Grundlagen für die Abgabenerhebung, wenn sie sonst nicht ermittelt werden können, zB weil Aufzeichnungen wie regelmäßig bei vorsätzlichen Abgabenhinterziehungen fehlen oder mangelhaft sind, so niedrig geschätzt werden, dass die Grenzen zur gerichtlichen Zuständigkeit gerade nicht überschritten werden. Auf den Anteil, der dem Fiskus zusteht, muss damit nicht verzichtet werden, er wird dann durch höhere Sicherheitszuschläge hereingebracht (§ 184 BAO), die bei der Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrags nicht berücksichtigt werden dürfen: Dann können die Abgabenbehörden auf Strafanzeigen an die Staatsanwaltschaft verzichten, dürfen selbst als Finanzstrafbehörde einschreiten und unbedingte Strafen und Verbandsgeldbußen verhängen.. Den Grundsätzen der Erforschung der materiellen Wahrheit und dem Legalitätsgrundsatz sowohl im Abgabenverfahren als auch im Finanzstrafverfahren wird damit freilich kein guter Dienst erwiesen.

Solch sonderbaren Blüten den Nährboden durch die bedingte Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht zu entziehen, wäre kein Schaden für ein rechtsstaatliches Finanzstrafrecht, weil dann auch allerlei Händel am Rande zur Nötigung eingeschränkt würden, die auf diesem Boden gedeihen und die den Legalitätsgrundsatz betreffen.

7. Zusammenfassung

Es ist nicht nur ungerecht, die (teil)bedingte Nachsicht der Geld-, Wertersatz- und Freiheitsstrafe und die (teil)bedingte Nachsicht der Verbandsgeldbuße dem gerichtlichen Finanzstrafrecht vorzubehalten und den Finanzstraftätern und Verbänden im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht zu versagen, das sich jedenfalls hinsichtlich der vorsätzlich begangenen Verkürzungsdelikte, die je nach Höhe des strafbestimmenden Wertbetrags entweder von den Gerichten oder von den Finanzstrafbehörden zu ahnden sind, qualitativ durch nichts vom gerichtlichen Finanzstrafrecht unterscheidet. Dem quantitativen Unterschied dieser Verkürzungsdelikte hinsichtlich des Erfolgswerts wird schon durch Anknüpfung der Geldstrafdrohungen an die unterschiedlich hohen strafbestimmenden Wertbeträge ausreichend Rechnung getragen, wobei wegen des mit zunehmender Schwere der Tat und damit bei Zuständigkeit der Gerichte das an der Generalprävention orientierte Interesse am tatsächlichen Vollzug der Strafe und der Verbandsgeldbuße gegenüber dem spezialpräventiv begründeten Vollstreckungsverzicht an Bedeutung gewinnt, weshalb die bedingte Nachsicht der Strafe und der Verbandsgeldbuße – entgegen der heutigen Rechtslage – eher im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht sachlich gerechtfertigt wäre denn im gerichtlichen.

Die Strafbarkeit der Begünstigung des Täters eines gerichtlich wie verwaltungsbehördlich strafbaren Finanzvergehens im Gegensatz zur Straflosigkeit der Begünstigung des Täters einer allgemeinen Verwaltungsübertretung zeigt, dass die geltende Rechtsordnung das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht über die sowohl von den Gerichten als auch von den Finanzstrafbehörden zu ahndenden Verkürzungsdelikte hinaus näher am gerichtlichen Strafrecht ansiedelt als am allgemeinen Verwaltungsstrafrecht.

Die Voraussetzungen für die Administration der bedingten Nachsicht auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht sind im Gegensatz zum allgemeinen Verwaltungsstrafrecht durch das zentrale Finanzstrafregister bereits längst vorhanden. Die vor allem mit der Registrierung der verwaltungsbehördlich zu ahndenden Finanzvergehen bezweckte Stigmatisierung und der damit zum Ausdruck gebrachte Tadel gegenüber dem Finanzstraftäter und dem Verband sowie die im gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht inhaltsgleichen Bestimmungen über die Tilgung der mit einer Bestrafung wegen eines Finanzvergehens verbundenen Folgen, über die Pflicht zur Auskunft über

Vorstrafen wegen eines Finanzvergehens und über die Beschränkung der Auskunft aus den Strafregistern vor Tilgung der Verurteilung/Bestrafung wegen eines Finanzvergehens zeigen auch, dass die Rechtsordnung, wenn überhaupt, nur einen geringen Unterschied zwischen dem gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht macht, aber einen großen Unterschied zwischen dem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht und dem allgemeinen Verwaltungsstrafrecht.

Unterstrichen wird diese Annäherung des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrechts an das gerichtliche auch im Hinblick auf den mit der Bestrafung zum Ausdruck gebrachten Tadel durch die Zusammensetzung der zur Ahndung der Finanzvergehen berufenen Verwaltungsbehörden (Spruchsenat im Verfahren erster Instanz mit einem aktiven Richter als Vorsitzenden, Senate des UFS im Verfahren zweiter Instanz), die den Vergleich mit den Strafgerichten nicht zu scheuen haben.

Die zahlreichen außerstrafrechtlichen Nebenfolgen einer Verurteilung/Bestrafung wegen eines Finanzvergehens, die explizit am Begriff Finanzvergehen anknüpfen, zeigen mit zwei vernachlässigbaren Ausnahmen, dass die Rechtsordnung auch diesbezüglich keinen Unterschied zwischen dem gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht macht, der die Beschränkung der bedingten Nachsicht auf das gerichtliche Finanzstrafrecht, so wie der VfGH entschieden hat, sachlich rechtfertigen könnte.

Die Behauptung der Gefährdung der Strafzwecke durch die bedingte Nachsicht der Geld-, Wertersatz- und Freiheitsstrafe und der Verbandsgeldbuße im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht ist angesichts der – mit Ausnahme der Freiheitsstrafe, die aber auch im gerichtlichen Finanzstrafrecht nur eine ganz untergeordnete Rolle spielt - Schwere dieser Sanktionen im Vergleich zum Allgemeinen gerichtlichen Strafrecht nicht nachvollziehbar: Die Geldstrafdrohungen im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht kommen den Geldstrafdrohungen des Allgemeinen Strafrechts nahe, ja, die Geld- und insbesondere die neben der Geldstrafe zu verhängenden Wertersatzstrafe können sie sogar bei weitem übersteigen.

Der Behauptung der Gefährdung der Strafzwecke durch die bedingte Nachsicht liegt auch ein weit verbreitetes, empirisch aber längst widerlegtes Vorurteil über die mangelnde Wirksamkeit der bedingten Nachsicht zugrunde.

Durch den Ausschluss der bedingten Nachsicht vom verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht begibt man sich dort der Möglichkeit, einem Finanzstraftäter und einem Verband die durch die Drohung mit

dem Widerruf der Nachsicht bestärkte Weisung zur Entrichtung der verkürzten Abgaben innerhalb eines Jahres zu erteilen.

Und schließlich könnte man dem unwürdigen und für einen Rechtsstaat bedenklichen „forum-shopping“ zur Erlangung (durch den Beschuldigten oder Verband) bzw zur Vermeidung der bedingten Nachsicht (durch die Abgabenbehörde) den Nährboden entziehen, wenn die bedingte Nachsicht im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht unter denselben Bedingungen zugelassen wäre wie im gerichtlichen Finanzstrafrecht.

Es gibt also viele und gute Gründe dafür, die Beschränkung der bedingten Nachsicht der Geld-, Wertersatz- und Freiheitsstrafe und der Verbandsgeldbuße auf das gerichtliche Finanzstrafrecht aufzugeben und der Forderung auch des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhand⁶⁶ nach der bedingten Nachsicht auch im verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht zu entsprechen. Und zwar nicht nur, wie es das FinStrG heute schon zulässt, nur aus Gnade (§ 187 FinStrG). Erinnerung sei zum Schluss an *Theodor Rittler*: „Ist aber die Strafe vermeidlich, dann soll sie auch vermieden werden; denn sie ist immer ein Übel“.⁶⁷

⁶⁶) Memorandum der Kammer der Wirtschaftstreuhand zur Steuerreform 2003, Wien, Juli 2002.

⁶⁷) *Rittler*, Lehrbuch des Österreichischen Strafrechts Erster Band Allgemeiner Teil, 2. Auflage, 355f.