

**Universitätslehrgang Business Law 2012**

# **Finanzstrafrecht**

**Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil**

Universitätsprofessur für Finanz- und Wirtschaftsstrafrecht  
Institut für Strafrecht, Strafprozessrecht und Kriminologie  
Universität Innsbruck

Christoph-Probst-Platz  
A-6020 Innsbruck  
Österreich/Austria

Tel: ++43 (0) 512 507 8258  
Fax: ++43 (0) 512 507 2948  
E-Mail: [andreas.scheil@uibk.ac.at](mailto:andreas.scheil@uibk.ac.at)  
<http://www2.uibk.ac.at/strafrecht/scheil/>

## **I. Materielles Finanzstrafrecht**

### **A. Allgemeiner Teil (AT)**

Gemeinsame Bestimmungen, die für alle oder viele Finanzvergehen gelten; und die Bestimmungen über die Sanktionen (§§ 1 bis 32 FinStrG).

AT des StGB laut OGH nicht subsidiär anwendbar (Art I Abs 1 Strafrechtsanpassungsgesetz), Analogie zugunsten des Beschuldigten aber zulässig.

### **B. Besonderer Teil (BT)**

Die **Finanzvergehen iwS** des FinStrG (§§ 33 bis 52 FinStrG) und anderer Bundesgesetze sind:

**1. Finanzverbrechen** (§ 1 Abs 3 FinStrG: Vorsätzliche Finanzvergehen iwS mit einer zwingend zu verhängenden Freiheitsstrafe von mehr als 3 Jahren): gerichtliche strafbarer Schmuggel, Abgabenhinterziehung oder Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben als Mitglied einer Bande und Schmuggel mit Waffen (§ 38a Abs 1 lit a und b FinStrG) und (gerichtlich strafbarer) Abgabentrug (§ 39 Abs 1 lit a und b und Abs 2, Abs 3 lit b und c FinStrG)

**2. Finanzvergehen ieS** (zB Abgabenhinterziehung § 33 Abs 1) und

**3. Finanzordnungswidrigkeiten** (zB § 51 FinStrG)

Finanzverbrechen, der gerichtlich strafbare Schmuggel und die gerichtlich strafbaren Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben sind taugliche Vortaten für Geldwäscherei nach § 165 StGB.

## **II. Formelles Finanzstrafrecht**

Das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahrensrecht ist abschließend geregelt in den §§ 53 bis 194 FinStrG.

Das gerichtliche Finanzstrafverfahrensrecht regelt die StPO, das FinStrG normiert davon abweichende Sonderbestimmungen (§§ 195 bis 247 FinStrG).

Der Vollzug der (Ersatz-)Freiheitsstrafen findet nach dem Strafvollzugsgesetz statt in Justizanstalten statt, auch im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht (§ 175 FinStrG).

## **III. Die Garantien des Strafrechts sind fraglich**

Die Strafdrohungen des FinStrG sind in den letzten Jahren kontinuierlich angehoben worden.

Ausgang genommen hat diese Entwicklung durch das Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (Rat der EU, 26. 6. 1995, ABI C 316/48), das „wirksame, angemessene und abschreckende“ Strafdrohungen verlangt. Finanzvergehen müssen „auslieferungsfähige Delikte“ sein, § 11 Abs1 ARHG verlangt dafür eine Freiheitsstrafdrohung von mehr als einem Jahr. Die FinStrGNov 1998 (ab 13. 1. 1999 in Kraft) trägt dem Rechnung: Die Abgabenhinterziehung zB ist seither mit zwei Jahren Freiheitsstrafe bedroht.

Bei zB gewerbsmäßiger Tatbegehung werden Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren angedroht, seit 2004 bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als 500.000 Euro fünf Jahre und seit 2006 bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als drei Millionen Euro sieben Jahre (§ 38 Abs 1 FinStrG alt; seit 1.1.2011 wieder maximal fünf Jahre ab einem strafbestimmenden Wertbetrag über 500.000 Euro).

Der seit 1.1.2011 strafbare Abgabentrug nach § 39 FinStrG sieht bei einem strafbestimmenden Wertbetrag über 500.000 Euro Freiheitsstrafe von einem bis zu zehn Jahren vor; plus fakultativ eine Geld(neben)strafe bis 2,5 Millionen Euro und Verbandsgeldbuße bis zum Vierfachen des strafbestimmenden Wertbetrags.

Im qualifizierten Rückfall – bereits zwei Vorstrafen zB wegen Abgabenhinterziehung und Vollzug der letzten Strafe nicht länger als vor fünf Jahren (§ 41 FinStrG) – kann die Freiheitsstrafdrohung um die Hälfte überschritten, also beim Abgabentrug eine Freiheitsstrafe bis zu 15 Jahre verhängt werden. Rechnet man die Ersatzfreiheitsstrafe für die nicht einbringliche Wertersatzstrafe dazu – maximal 2 Jahre bei einem strafbestimmenden Wertbetrag über 500.000 Euro (§ 20 Abs 2 FinStrG) –, so kann ein Abgabentrug in Summe bis zu 17 Jahre Freiheit kosten.

Seit 1.1.2011 darf die Geldstrafe im gerichtlichen FinStrR bis höchstens zur Hälfte bedingt nachgesehen werden (§ 26 Abs 1 FinStrG). Und die Mindestgeldstrafdrohung in Höhe von 10 % der angedrohten Höchstgeldstrafdrohung darf seither im gerichtlichen Finanzstrafrecht nicht einmal mehr „aus besonderen Gründen“ (= ao Strafmilderung) unterschritten werden (§ 23 Abs 4 FinStrG).

Ob die Steigerung der Höchst- und Mindeststrafdrohungen höhere abschreckende und/oder normstabilisierende Wirkung erzeugt, darf stark bezweifelt werden. Empirische Untersuchungen weltweit zeigen bisher, dass höhere Strafdrohungen, wenn überhaupt, nur kurzfristig bei ihrer Einführung höhere abschreckende Wirkung haben („Badewanneneffekt“), langfristig dagegen nicht.

Effizienter bei Kontrolldelikten wie den Finanzvergehen wären die Beseitigung der Möglichkeiten zur Delinquenz (Reform des Abgabenrechts) und konsequente(re) Überwachung.

Subsidiarität: Strafrecht sollte immer nur „ultima ratio“ sein. Und die Verhältnismäßigkeit muss auch im Finanzstrafrecht beachtet werden: Es darf nur das gelindste Mittel eingesetzt werden, das gerade noch zum Ziel führt (gilt für Gesetzgeber wie Rechtsanwender gleichermaßen).

## **Strafzwecke**

### **I. Vergeltung**

Zweck des Strafrechts ist es, Unrecht aus Gründen der Gerechtigkeit durch Rechtseingriffe auszugleichen: Diese Vorstellung ist in einem säkularisierten Rechtsstaat völlig überholt.

Das FinStrG freilich orientiert sich noch sehr deutlich an der Vergeltungsidee: Geldstrafen bei der gewerbsmäßigen Begehung zB der Abgabenhinterziehung bis zum Drei- (§ 38 Abs 1 FinStrG), bei der Abgabenhinterziehung bis zum Zwei- (zB § 33 Abs 5 FinStrG), bei der fahrlässigen Abgabenverkürzung bis zum Einfachen (zB § 34 Abs 4 FinStrG), bei der Finanzordnungswidrigkeit der zB verspäteten Vorauszahlung der Umsatzsteuervorauszahlung bis zur Hälfte (zB § 49 Abs 2 FinStrG) oder bei der Unterlassung der Schenkungsmeldung bis zu 10 % (§ 49a Abs 1 FinStrG) eines strafbestimmenden Wertbetrags („Spiegelstrafen“).

### **II. Prävention**

Verhinderung künftiger Straftaten ist seit der Aufklärung (18. Jahrhundert) Zweck und Legitimation des Strafrechts und seiner Sanktionen.

#### **A. Generalprävention**

##### **1. Negative Generalprävention (Abschreckungsprävention; 18. Jahrhundert)**

Der „homo oeconomicus“ überlegt die Folgen seines Tuns und entscheidet sich situativ in seinem Streben nach Glück immer für den Vor- und gegen den Nachteil.

**Kritik:** Nicht alle Menschen handeln immer rational - vor allem nicht bei Angst und im Stress - und das Entdeckungsrisiko ist bei den Finanzstraftaten wie bei allen opferlosen Kontrolldelikten relativ gering.

##### **2. Positive Generalprävention (Stärkung der Rechtstreue; 1960er Jahre)**

Die Menschen richten ihr Verhalten nicht situativ nach dem jeweiligen Vorteil, sondern nach langfristig erworbenen Dispositionen aus. Und sie achten Normen vor allem, wenn sie an ihre Legitimität glauben und wenn sie auch andere Menschen achten. Die meisten Menschen sind – mehr oder weniger – rechtstreu. Das Strafrecht soll daher folgende Effekte bewirken:

###### **a. Lerneffekt**

Strafrecht soll Menschen informieren, was Recht und was Unrecht ist, damit sie es lernen (können).

###### **b. Vertrauenseffekt**

Durch die Bestrafung der Rechtsbrecher wird das Vertrauen in die Rechtsgeltung, das mit jeder Straftat erschüttert wird, gestärkt bzw wiederhergestellt: Legitime

und wirksame staatliche Strafen bekräftigen die Normakzeptanz durch symbolische Manifestation der Rechtsgeltung. Die Rechtstreuen sehen, dass sich das Recht (letztlich) doch durchsetzt. Anomie, das heißt das Schwinden des Normvertrauens wegen sanktionsloser Normbrüche, soll verhindert werden.

### **c. Befriedungseffekt**

Der Konflikt wird durch die Bestrafung als erledigt betrachtet, das Vertrauen in die ausgleichende Gerechtigkeit hergestellt.

**Kritik:** empirisch nicht überprüfbar, welchen Anteil Strafrecht an der Entwicklung und Erhaltung der Normtreue neben sonstigem Recht und neben Sitte und Moral hat.

## **B. Spezialprävention (Franz von Liszt, „Marburger Programm“ 1882)**

Verhinderung künftiger Straftaten durch Verhinderung des Rückfalls des Täters.

### **1. Negative Spezialprävention**

Denkzettelgeldstrafe für den nicht besserungsbedürftigen Gelegenheitstäter (Musterbeispiel: Einkommensteuerhinterzieher).

### **2. Positive Spezialprävention**

(Re)Sozialisierung des besserungsbedürftigen und -fähigen Zustandsverbrechers während des Vollzugs einer langen Freiheitsstrafe.

### **3. Technische Spezialprävention**

Unschädlichmachen des unverbesserlichen Gewohnheitsverbrechers (lebenslange Freiheitsstrafe)

## **III. Strafzwecke des FinStrG**

Nur die General- und Spezialprävention sind Strafzwecke:

Die Freiheitsstrafe ist bei den Finanzvergehen iEs ausschließlich wegen general- oder spezialpräventivem Strafbedürfnis neben der Geldstrafe zu verhängen (§ 15 Abs 2 FinStrG), bei den Finanzverbrechen (§§ 38a, 39 FinStrG) ist die Freiheitsstrafe Hauptstrafe, das FinStrG vermutet bei ihnen diese Strafbedürfnisse.

Die bedingte Nachsicht der Geld- und Freiheitsstrafe und des Wertersatzes und die bedingte Entlassung aus der Freiheitsstrafe nur, wenn nicht General- und/oder Spezialprävention dagegen sprechen (§ 26 Abs 1 FinStrG iVm einschlägigen Bestimmungen des StGB).

Einstellung wegen Geringfügigkeit im gerichtlichen Finanzstrafverfahren nur, wenn nicht spezial- oder generalpräventive Strafbedürfnisse dagegen sprechen (§ 191 Z 2 StPO).

Verwarnung bei Absehen von Strafe wegen mangelnder Strafwürdigkeit der Tat im verwaltungsbehördlichen Verfahren nur aus Gründen der Spezialprävention (§ 25 Abs 1 letzter Satz FinStrG).

Ausschluss der Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag) bei spezialpräventivem Strafbedürfnis (§ 30a Abs 6 FinStrG).

#### **IV. Wiedergutmachung**

Die Wiedergutmachung hat auch im österreichischen Finanzstrafrecht eine sehr lange Tradition: Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag) nach § 30a FinStrG.

## **Schuldstrafrecht**

### **I. Keine Strafe ohne Schuld (nulla poena sine culpa)**

Keine Strafe ohne Schuld (§ 6 Abs 1 FinStrG).

Jeder an einem Finanzvergehen beteiligte Täter ist nach seiner Schuld zu bestrafen (§ 12 FinStrG).

Die Schuld ist Grundlage für die Bemessung der Strafe (§ 23 Abs 1 FinStrG).

Die Strafe des Verfalls (§ 17 Abs 6 FinStrG) und die Wertersatzstrafe (§ 19 Abs 5 FinStrG) müssen in einem angemessenen Verhältnis zur Schuld des Täters stehen.

Die Einstellung wegen Geringfügigkeit im gerichtlichen Finanzstrafverfahren setzt anderem voraus, dass der „Störwert der Tat“ auch im Verhältnis zur Schuld als gering anzusehen wäre (§ 191 Z 1 StPO); und „Mangelnde Strafwürdigkeit der Tat“ setzt „geringfügiges Verschulden“ des Täters voraus (§ 25 Abs 1 FinStrG)

### **II. Schuld begriff**

Normativer Schuld begriff: Schuld ist persönliche Vorwerfbarkeit rechtswidrigen Verhaltens. Der Inhalt der Schuld ist sehr strittig.

#### **A. Beschränkung präventiver Strafbedürfnisse**

Der Schuldgrundsatz dient der Begrenzung general- und spezialpräventiver Strafbedürfnisse („Der Zweck heiligt nicht die Mittel“).

Problematik der Strafrahmen bei „Steuerhinterziehung auf Zeit“, wenn der Täter nur Zinsgewinn erzielen will und der Strafrahmen das Zifache beträgt: Die Verhängung einer Strafe, die zur Schuld und zum Ausmaß des Schadens außer Verhältnis steht, verletzt den Schuldgrundsatz. Darauf, ob die Abgabenverkürzung/der Abgabenausfall entgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen, muss deshalb seit 1.1.2011 Bedacht genommen werden bei der Strafbemessung (§ 23 Abs 2 FinStrG).

#### **B. Normativer Schuld begriff**

Der Täter hat im Tatzeitpunkt die Möglichkeit gehabt, sich für rechtmäßiges Verhalten zu entscheiden. Das FinStrG setzt diese Möglichkeit voraus und beschreibt bestimmte Ausnahmesituationen, in denen diese Möglichkeit fehlt:

Zurechnungsunfähigkeit (§ 7 Abs 1, 2 und 3 FinStrG)

Unzumutbarkeit rechtmäßigen Verhaltens zB durch entschuldigenden Notstand (§ 10 1. Fall FinStrG)

fehlendes Unrechtsbewusstsein (§ 9 2. Fall FinStrG)

# **Legalitätsgrundsatz**

## **I. Funktion**

Der Legalitätsgrundsatz schützt vor willkürlicher und nicht berechenbarer Bestrafung ohne Gesetz; oder auf Grund eines unbestimmten oder rückwirkenden Gesetzes.

## **II. Wurzeln**

Liberalismus des 18. Jahrhunderts: Schutz der Freiheit des Bürgers durch strenge Bindung des Richters an das Gesetz; Berechenbarkeit des Rechts ermöglicht erst freie Entfaltung.

Demokratie und Gewaltenteilung: Das Recht geht vom Volk aus und nicht vom Richter; die Rechtsprechung muss die Macht teilen mit der Gesetzgebung und Vollziehung.

Generalprävention: Setzt möglichst klare und präzise Normen voraus.

Schuldprinzip: Setzt Erkennbarkeit der Verbotsnorm voraus.

## **III. Inhalt**

### **A. Kein Verbrechen ohne Gesetz (Rechtsstaatprinzip)**

Art 18 B-VG, Art 7 Abs 1 MRK, § 1 FinStrG: Die Tat muss gesetzlich umschrieben sein.

### **B. Keine Strafe ohne Gesetz**

Auch die Sanktion muss gesetzlich umschrieben sein.

### **C. Die vier Auswirkungen des Legalitätsgrundsatzes**

#### **1. Das Analogieverbot zum Nachteil des Beschuldigten (nullum crimen, nulla poena sine lege stricta)**

##### **a. Analogie**

Übertragung einer Rechtsregel auf einen von dieser Rechtsregel nicht erfassten, aber ähnlichen Sachverhalt durch Ähnlichkeitsschluss: Gesetzesanalogie = eine einzelne Vorschrift wird übertragen; Rechtsanalogie = aus mehreren Vorschriften wird eine Regel gewonnen, die übertragen wird.

##### **b. Der Geltungsbereich des Analogieverbots**

Analogie zum Nachteil des Beschuldigten ist verboten im Allgemeinen Teil inklusive Strafdrohungen; und im Besonderen Teil.

Das Analogieverbot gilt nicht, wenn es sich zum Vorteil des Beschuldigten auswirkt wie beim rechtfertigenden Notstand.

Auch im Strafverfahrensrecht gilt das Analogieverbot bei Eingriffen in Rechte eines Betroffenen, sie brauchen immer eine „ausdrückliche gesetzliche“ Basis (§ 5 Abs 1 StPO, § 57 Abs 5 FinStrG).

### **c. Auslegung - Analogie**

Unter Auslegung (Interpretation) versteht man die Ermittlung des Sinns einer Norm.

#### **ca. Auslegungsmethoden**

##### **caa. Grammatische Auslegung**

Jede Auslegung beginnt mit der Ermittlung des Wortsinns einer Norm. Die juristische Wortbedeutung insbesondere bei Legaldefinitionen geht dem allgemeinen Sprachgebrauch vor.

##### **cab. Systematische Auslegung**

Auslegung an Hand des Vergleichs der Bedeutung verschiedener Normen: Es ist stets davon auszugehen, dass die **Rechtsordnung keine überflüssigen Normen kennt**, dass sie also nichts durch zwei oder mehr Normen regelt. Auch aus der Stellung der Vorschrift im Systemzusammenhang kann Aufschluss über den Sinngehalt geben.

Berühmte Streitfrage: Gilt die Selbstanzeigebestimmung (§ 29 FinStrG) auch beim Versuch eines Finanzvergehens, obwohl es dafür durch den Rücktritt vom Versuch (§ 14 FinStrG) einen eigenen Strafaufhebungsgrund gibt?

##### **cac. Teleologische Auslegung**

Was ist der leitende Zweck-, Wertgedanke einer Norm. Letztlich „zirkuläre“ Vorgangsweise: Man argumentiert vom gewünschten Ergebnis (= postulierter Normzweck) her.

##### **cad. Subjektive (historische) Auslegung versus objektive Auslegung**

Die Entstehungsgeschichte, das ältere Recht und die Gesetzesmaterialien wie Regierungsvorlagen, Ausschussberichte etc dürfen bei der subjektiven Auslegung berücksichtigt werden; bei der objektiven darf ausschließlich der Gesetzestext Informationsquelle sein.

#### **cb. Der „mögliche“ Wortsinn**

Verboten ist nur die Auslegung außerhalb des gesetzlichen Rahmens, dh außerhalb des möglichen „umgangssprachlichen oder juristischen Wortsinns“ (praeter legem) – innerhalb des Wortsinns kann einschränkend aus ausdehnend ausgelegt werden. Die „teleologische Reduktion“, dh die Beschränkung des möglichen Wort-

sinns im Hinblick auf den Schutzzweck der Norm, ist immer erlaubt, ja, im Einzelfall geboten.

## **2. Das Verbot strafbegründenden und -verschärfenden Gewohnheitsrechts (... sine lege scripta):** bedeutungslos im FinStrG

### **3. Das Rückwirkungsverbot (... sine lege praevia)**

Rückwirkend dürfen weder eine Tat unter Strafe gestellt werden, noch strengere Strafarten oder höhere Strafrahmen normiert werden (§ 4 Abs 1 FinStrG).

#### **a. Funktion und Inhalt**

Das Rückwirkungsverbot soll der Gefahr begegnen, unter Eindruck auf sehenerregender Taten nachträglich Strafdrohungen einzuführen oder zu verschärfen.

§ 4 Abs 1 FinStrG: Eine Tat ist nur strafbar, wenn sie schon zur Tatzeit mit Strafe bedroht ist.

#### **b. Tatzeitpunkt („Handlungstheorie“, vgl § 67 Abs 1 StGB)**

Was als Tatzeitpunkt gelten soll, ist im FinStrG nicht geregelt. § 67 Abs 1 StGB stellt auf den Zeitpunkt ab, „da“ der Täter „gehandelt hat“ (Tun) oder „handeln hätte sollen“ (Unterlassen) - irrelevant ist der Zeitpunkt des Erfolgseintritts -, nur so ist die Berechenbarkeit des Strafrechts garantiert.

#### **c. Günstigkeitsprinzip (§ 4 Abs 2 FinStrG)**

##### **ca. Gesamtauswirkung**

Die Strafe richtet sich nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht; es sei denn, das zur Zeit der Entscheidung erster Instanz geltende Recht ist in seiner „Gesamtauswirkung“ günstiger und Übergangsbestimmungen ordnen nicht an, dass das alte, strengere Recht weiter gelten soll in den Fällen, in denen bereits vor Inkrafttreten des neuen, mildernden Rechts ein Strafverfahren anhängig ist (zB bei Anhebung der Gerichtszuständigkeit von 75.000 auf 100.000 Euro; § 265 1p FinStrG).

Durch Größenschluss gilt das Günstigkeitsprinzip nicht nur für die Sanktion (Höhe der Strafe, Strafart wie Verfall), sondern auch, ob die Tat überhaupt strafbar ist.

Zur Beantwortung der Frage, welches Recht in „seiner Gesamtauswirkung günstiger“ ist, muss ein Vergleich der speziellen Auswirkungen des alten und neuen Rechts auf die konkrete Tat angestellt werden, insbesondere hinsichtlich: Tatbestand (Entkriminalisierung, Qualifikation, Privilegierung), Rechtfertigungsgründe, Schuldausschließungsgründe (mangelnde Strafwürdigkeit der Tat, nicht schweres Verschulden der berufsmäßigen Parteienvertreter § 34 Abs 3 FinStrG bei der fahrlässigen Abgabenverkürzung), Strafaufhebungsgründe (Rücktritt vom Versuch, Selbstanzeige), sonstige Voraussetzungen der Strafbarkeit (Verjährung: absolute Verjährung zwischen 1.1.1986 und 12.1.1999 – skandalöse Judikatur des OGH 12 Os 87/01), Rechtsfolgen (Strafrahmen) usw.

Nur Änderungen der Strafvorschriften sind zu berücksichtigen. Nicht aber nachträgliche außerstrafrechtliche Gesetzesänderungen, sie bleiben ohne Einfluss auf die bereits eingetretene Strafbarkeit (zB Wegfall der Zölle und der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Betritt Österreichs zur EU; Abschaffung der Lohnsummensteuer usw.).

Anders, wenn das Abgabengesetz rückwirkend geändert wird noch vor der finanzstrafrechtlichen Entscheidung erster Instanz: 1992 zB rückwirkend eingeführt die Befreiung von der im Tatzeitpunkt (November 1991) bestehenden Einfuhrumsatzsteuer für historische Handschriften, Entscheidung erster Instanz Oktober 1993: Geschmuggelte Handschrift deshalb keine „eingangsabgabepflichtige Ware“ mehr, kein § 35 Abs 1 FinStrG, kein Verfall der Handschrift (VfGH 27. 11. 1995, B 361/94, ÖStZB 1996, 222 = ecolex 1996, 633 = ARD 4765/9/96 = SWK 1996, R 115).

#### **cb. Keine Kombination altes - neues Recht**

Laut OGH ist es unzulässig, altes und neues Recht zu „mischen“ mit dem Ziel, das insgesamt günstigere Recht zu schaffen (kein „fiktives Recht“); geht de facto aber gar nicht anders.

#### **cc. Letzter Teilakt bei Fortsetzungszusammenhang**

Bei Fortsetzungszusammenhang kommt es auf den letzter Teilakt an, damit Änderungen des Gesetzes so gebührend beachtet werden können – Fortsetzungszusammenhang vom OGH bereits aufgegeben, noch nicht vom VwGH.

#### **d. Änderungen des Abgaben-, Zoll- und Monopolrechts**

Irrelevant sind die Änderungen des Abgaben-, Zoll- und Monopolrechts, auf das sich die Blankettstrafdrohungen des FinStrG beziehen; es ist immer auf das im Tatzeitpunkt geltende Abgaben-, Zoll- und Monopolrecht abzustellen, es sei denn, es wirkt zurück.

### **4. Das Verbot unbestimmter Strafgesetze und Strafen (... sine lege certa)**

Davon geht eigentlich die größte Gefahr für den Legalitätsgrundsatz aus. Insbesondere wegen der zahlreichen „extrem“ normativen Tatbestandsmerkmale und bei Blankettstrafdrohungen im FinStrG, wenn die Strafvoraussetzungen auf andere Rechtsnormen (Abgabengesetze) verweisen. ZB: Abgabenhinterziehung „unter Verletzung einer abgaben Anzeige- Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht“ (§ 33 Abs 1 FinStrG).

Letztlich aber unvermeidbar, weil die Sprache immer mehr oder weniger mehrdeutig ist. Ein Strafgesetz ist bestimmt genug, wenn der Schutzzweck klar erkennbar ist und wenn der Wortlaut beliebiger Auslegung Grenzen setzt.

## **Sachlicher Geltungsbereich des FinStrG**

### **I. Abgaben**

#### **A. Bundesrechtlich geregelte Abgaben** (§ 2 Abs 1 lit a 1. Fall FinStrG)

Einkommenssteuer, Umsatzsteuer Körperschaftssteuer, Feuerschutzsteuer (auch weiterhin die Erbschafts- und Schenkungssteuer) etc und Beiträge an öffentliche Fonds und an Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht Gebietskörperschaften sind – zB Kammerumlage nach § 122 Wirtschaftskammergesetz.

#### **B. Durch unmittelbar wirksame Rechtsvorschriften der EU geregelte öffentlichen Abgaben** (§ 2 Abs 1 lit a 2. Fall FinStrG)

Ein- und Ausfuhrabgaben wie die Zölle auf Grund des Zoll-Kodex,

wenn all diese Abgaben und Beiträge im Inland **von Abgabenbehörden des Bundes** zu erheben sind (daher zB nicht die Gerichtsgebühren, weil sie von den Gerichten eingehoben werden).

#### **C. Die Grundsteuer (und die Lohnsummensteuer)** (§ 2 Abs 1 lit b FinStrG):

Grundsteuer ist eine ausschließliche Gemeindeabgabe. Die Lohnsummensteuer wurde am 1.1.1994 durch Kommunalsteuer ersetzt, sie wird nicht von Abgabenbehörden des Bundes eingehoben (für sie gilt das VStG), aber „Altfälle“ sollen noch gestraft werden können.

#### **D. Die in einem anderen Mitgliedsstaat zu erhebende Einfuhrumsatzsteuer und durch Rechtsvorschriften der EU harmonisierte Verbrauchssteuern** (Alkoholsteuer zB), die in einem anderen Mitgliedsstaat der EU einzuheben ist, sofern der Abgabenanspruch im Zusammenhang mit einer Finanzstrafat in diesem Staat entstanden ist und im Inland verfolgt wird (§ 2 Abs 1 lit c FinStrG)

#### **E. Die Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG 1957** (damit die Finanzpolizei einschreiten kann gegen das illegale Glückspiel); sonst sind Stempel-, Rechts- und Konsulargebühren (§ 2 Abs 2 FinStrG) keine Abgaben iS des FinStrG, stattdessen Gebührenerhöhungen nach § 9 Abs 1 GebG 1957

**Keine** Abgaben sind abgabenrechtliche Nebenansprüche wie Säumnis- und Verjährungszeit und die Anspruchszinsen.

### **II. Tabakmonopol** (§ 2 Abs 3 FinStrG)

### **III. Finanzverbrechen, Finanzvergehen ieS und Finanzordnungswidrigkeiten**

Laut § 1 Abs 1 FinStrG sind die Handlungen und Unterlassungen Finanzvergehen ieS, die nach den §§ 33 bis 52 als Finanzverbrechen (§§ 38a, 39 FinStrG), als

Finanzvergehen ieS (zB §§ 33, 35 FinStrG) oder als Finanzordnungswidrigkeiten (§§ 49 bis 51) strafbar sind.

Und die in anderen BG geregelten, so sie dort ausdrücklich als Finanzvergehen ieS oder Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet werden:

**A. § 91 Alkoholsteuergesetz** kriminalisiert das Herstellen von Alkohol entgegen § 20 Abs 2 Alkoholsteuergesetz, das heißt außerhalb einer bewilligten Verschlussbrennerei.

**B. Nach § 7 Ausfuhrerstattungsgesetz** macht sich strafbar, wer durch unrichtige oder unvollständige Angaben in einem Erstattungsverfahren bewirkt, dass Erstattungen inklusive Vorfinanzierungen und Vorauszahlungen zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt werden.

**C. § 85 Außenhandelsgesetz 2011** kriminalisiert die verbotene Ein-, Aus- und Durchfuhr ohne Bewilligung von so genannten „dual-use-Gütern“ – eine Tiroler Chemie-Handelsunternehmen-GmbH liefert Chemikalien, die einem EU-Embargo unterliegen, im Wert von rund 500.000 Euro an iranische und ägyptische Unternehmer, ohne die dafür erforderlichen behördlichen Bewilligungen. Der Gesellschaftergeschäftsführer erhält eine Geldstrafe von 88.000 Euro, GmbH über die GmbH wird eine Verbandsgeldbuße in Höhe von 68.000 Euro verhängt (TT16.3.2012)

**D. § 11 Abs 1, 2 Mineralölsteuergesetz 1995** stellt die verbotswidrige Verwendung steuerbegünstigten, gekennzeichneten Gasöls – Putzen eines Rasenmähers oder Betanken eines Diesel-PKW mit Heizöl usw –, unter Strafe.

**E. § 29 Marktordnungsgesetz 2007** kriminalisiert die Ein- oder Ausfuhr von (landwirtschaftlichen) Marktordnungswaren ohne die erforderlichen (Begleit) Dokumente.

**F. § 42 Tabakmonopolgesetz 1996** stellt unter Strafe den Handel mit Tabakerzeugnissen ohne Erlaubnis nach § 5 Abs 3 TabMG, die Verletzung der Belegerteilungspflicht durch Großhändler nach § 8 Abs 7 TabMG, die Verletzung der Umsatzmeldepflichten durch Großhändler nach § 11 TabMG, den Verkauf von Tabakerzeugnissen durch Tabaktrafikanten nicht zu den festgesetzten Preisen nach § 36 Abs 11 TabMG, die Veränderung der Tabakerzeugnisse durch Trafikanten nach § 36 Abs 14 TabMG und den Verkauf von Tabakerzeugnissen durch Gastwirte an „Nichtgäste“ oder um nicht mindestens 10 Prozent über den Kleinverkaufspreisen nach § 40 TabMG.

**G. § 7 Produktpirateriegesetz 2004** pönalisiert das verbotene Verbringen von Waren, an denen nach Art 9 EG-Produktpiraterie-VO 2004 geistiges Eigentum besteht, in das Zollgebiet der Gemeinschaft, verbotenes Überführen in den zollrechtlich freien Verkehr usw.

**H. § 8 Artenhandelsgesetz 2009** kriminalisiert die verbotswidrige Ein-, Aus-, Wiederaus-, Durchfuhr, Kaufen, Anbieten, sonstiges Erwerben usw geschützter wildlebender Pflanzen und Tiere

**I. § 5 Bundesgesetz über Produkte, deren Ein- und Ausfuhr sowie Inverkehrbringen aus Tierschutzgründen verboten ist**, stellt die Einfuhr entgegen Art 3 „Tellereisenverordnung“ (VO Verordnung (EWG) Nr. 3254/91) zB von Luchs-, Zobel- und Hermelinfellen und die Ein- und Ausfuhr und das In-Verkehr-Bringen von Hunde- und Katzenfellen entgegen der Verordnung (EG) Nr. 1523/2007 und von bzw von Robbenfellen entgegen der Verordnung (EG) Nr. 1007/2009 unter Strafe.

Keine Finanzvergehen sind die Begünstigung (§ 248 FinStrG), die Falsche Verdächtigung (§ 250 FinStrG) und die Verletzung der abgabenrechtlichen Geheimhaltungspflicht (§§ 251 f FinStrG)

#### **IV. Landesgesetzliches und kommunalsteuerrechtliches Abgabenstrafrecht (§ 254 Abs 1 FinStrG)**

Für den Bereich des landesgesetzlichen und des kommunalsteuerrechtlichen Abgabenstrafrechts gilt das VStG mit den in § 254 Abs 2 FinStrG genannten Abweichungen zB hinsichtlich der Verjährung der Strafbarkeit (ein Jahr Verjährungsfrist). § 29 FinStrG ist ausdrücklich auch für das landesgesetzliche und kommunalsteuerrechtliche Abgabenstrafrecht für anwendbar erklärt (§ 354 Abs 1 FinStrG).

#### **Räumlicher Geltungsbereich des FinStrG (Internationales Finanzstrafrecht ieS)**

Internationales Finanzstrafrecht iwS umfasst auch das Auslieferungs-, Rechtshilfe- und, soweit vorhanden, Völkerfinanzstrafrecht.

Zur Vermeidung zwischenstaatlicher Konflikte – Kompetenz-Kompetenz auf dem Gebiete des Strafrechts gilt nach dem Völkerrecht als Indiz für Souveränität – haben sich mehrere völkerrechtliche Prinzipien herausgebildet, die Konflikte vermeiden helfen sollen.

#### **I. Der Tatort (§ 5 Abs 2 FinStrG)**

Tatort ist der Ort, wo der Täter gehandelt hat (Begehungsdelikte); wo er handeln hätte sollen (Unterlassungsdelikte), wo der Erfolg eingetreten ist (Erfolgsdelikte) oder wo Erfolg nach der Vorstellung des Täters eintreten hätte sollen (Versuch des Erfolgsdelikts).

– Anders die Tatzeit, sie hängt nur vom Handlungs/Unterlassungszeitpunkt, nie aber vom (versuchten) Erfolgseintritt ab (vgl § 67 Abs 1 StGB).

#### **II. Prinzipen**

##### **A. Territorialitätsprinzip (§ 5 Abs 1, Abs 2 1. Satz FinStrG)**

Wenn der Tatort im Inland liegt. Inland ist das von den Bundesgrenzen umschlossene Gebiet (Art 4 B-VG)

#### **B. Flaggenprinzip (Vgl § 63 StGB)**

Wenn das Finanzvergehen an Bord eines unter österreichischer Flagge fahrenden Schiffes, fliegenden Flugzeugs im Ausland oder auf hoher See begangen wird.

#### **C. Aktives Personalitätsprinzip (§ 5 Abs 2 2. Satz 2. Fall FinStrG)**

Ein Österreicher begeht ein Finanzvergehen im Ausland – de facto zu Lasten EU – . Art 4 EU-Übereinkommen zum Schutz der finanziellen Interessen der EU zwingt Österreich dazu wegen des in § 12 Abs 1 ARHG (Verfassungsbestimmung) bis 31.12.2008 bestehenden Verbots, österreichische Staatsbürger auszuliefern. Seither ist die Auslieferung eines Österreichers an ein EU-Mitgliedsland zulässig.

Österreicher ist, wer im Tatzeitpunkt Österreicher; oder wer österreichische Staatsbürgerschaft später erworben hat und zur Zeit der Einleitung des Strafverfahrens noch besitzt (vgl § 65 Abs 1 StGB)

#### **D. Staatsschutzprinzip (§ 5 Abs 2 2. Satz 3. Fall FinStrG)**

Das Finanzvergehen wird gegenüber einem auf Grund eines zwischenstaatlichen Vertrags im Ausland einschreitenden Organs der Abgabenbehörde begangen – seit Beitritt Österreichs zur EU (1995) gibt es keine „vorgeschobenen“ Abgabenbehörden im Ausland mehr (bis dahin zB Zollamt Kiefersfelden jenseits des Inns auf deutschem Staatsgebiet).

#### **E. Kompetenzverteilungsprinzip (§ 5 Abs 2 2. Satz 1. Fall FinStrG)**

Wenn ein Finanzvergehen im Zollgebiet der EU begangen und im Inland entdeckt wird, dann geht die Strafkompetenz auf Österreich über, so auch die Abgaben durch österreichische Zollbehörden festgesetzt werden.

### **III. Beteiligung im Ausland an Inlandstat (vgl. § 64 Abs 1 Z 8 StGB)**

Die Beteiligung im Ausland an einer Straftat (Bestimmung, sonstiger Tatbeitrag), die der unmittelbare Täter im Inland begangen hat, ist auch in Österreich strafbar.

### **IV. Anrechnung „verbüßter“ ausländischer Strafen (§ 23 Abs 6 FinStrG)**

Trotz dieser Prinzipien kann es zu Doppelbestrafung kommen. Verbüßte ausländische Strafen sind aber auf die inländische Strafe anzurechnen.

## **Deliktsgruppen**

### **I. Begehungsdelikt - Unterlassungsdelikt**

#### **A. Begehungsdelikt**

##### **1. Schlichtes Tätigkeitsdelikt**

Strafbarkeit erschöpft sich im Tun - Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise durch unvollständige Angaben zB (§ 48 a Abs 1 Z 1 FinStrG)

##### **2. Erfolgsdelikt**

Bei ihnen tritt zur Tathandlung eine zumindest gedanklich abtrennbare Wirkung in Außenwelt hinzu - zB alle Verkürzungsdelikte wie die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG.

#### **B. Unterlassungsdelikt**

##### **1. echtes (schlichtes) Unterlassungsdelikt**

Die Nichtvornahme eines gebotenen Tuns wird unter Strafe gestellt (bloßes Unterlassen gegen ein Handlungsgebot) - zB das nicht rechtzeitige Entrichten oder Abführen einer Selbstbemessungsabgabe (zB der Umsatzsteuervorauszahlung) nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG.

##### **2. unechtes Unterlassungsdelikt (Erfolgsdelikt durch Unterlassen)**

Erfolgsdelikt, das durch pflichtwidriges Unterlassen verwirklicht wird - viele Finanzvergehen sind Erfolgsdelikte, die auch durch Unterlassen verwirklicht werden können - zB die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG; siehe § 33 Abs 3 lit a 2. Fall FinStrG.

### **II. Vorsatz-, Fahrlässigkeitsdelikt**

Das FinStrG und die finanzstrafrechtlichen Nebengesetze beschreiben in den Tatbeständen, ob die vorsätzliche oder fahrlässige Begehung strafbar ist.

### **III. Grunddelikt – qualifiziertes Delikt – privilegiertes Delikt**

Abstufungen innerhalb einer Deliktsfamilie, bei qualifizierten Delikten knüpft FinStrG an die Abwandlung eines Grunddelikts eine höhere Strafe - zB beim gewerbsmäßigen Schmuggel nach den §§ 35 Abs 1, 38 Abs 1 FinStrG Geldstrafe bis zum Dreifachen des strafbestimmenden Wertbetrags statt nur bis zum Zweifachen des Grunddelikts Schmuggel.

Privilegierte Delikte, bei denen die Abwandlung des Grunddelikts mit geringerer Strafdrohung versehen ist, kennt das Finanzstrafrecht nicht.

Die Strafverschärfung beim qualifizierten Rückfall (§§ 41, 47 FinStrG) ist nur eine Strafzumessungsvorschrift, ihre Regelung im Besonderen Teil statt im Allgemeinen Teil ist systemwidrig.

#### **IV. Dauerdelikt – Zustandsdelikt**

Beim Dauerdelikt beginnt das Unrecht der Tat mit der Vornahme der Handlung und endet erst mit deren Aufhören. Beim Zustandsdelikt erschöpft sich das Unrecht in der Herbeiführung des rechtswidrigen Zustands.

Das ist wichtig für die Frage, wann die Verjährungsfrist zu laufen beginnt, ob man sich am Delikt noch beteiligen kann oder ob man bereits Hehler (§ 37 FinStrG) oder Begünstiger (§ 248 FinStrG) ist.

#### **V. Einzeldelikt – fortgesetztes Delikt (Fortsetzungszusammenhang)**

Real konkurrierende Delikte werden zur fortgesetzten Straftat zusammengefasst (zB Serienabgabenhinterziehungen über 18 Jahre!)

- A. wenn sich die Taten gegen dasselbe Rechtsgut richten; und
- B. wenn die Begehungsweise gleichwertig ist: ein Teilakt kann auch eine Qualifikation verwirklichen oder im Versuch stecken bleiben; und
- C. wenn ein „naher“ zeitlicher Konnex zwischen den Teilakten besteht - jeweils 1 Jahr dazwischen schadet nicht nach Judikatur, vor Lehre einhellig abgelehnt; und
- D. wenn die Teilakte von einem einheitlichen Vorsatz getragen sind („Gesamtvorsatz“) - der Vorsatz richtet sich von Anfang an auf die etappenweise Verwirklichung eines bestimmten Endziels, so dass die Einzelakte nur als sukzessive Verwirklichung des von vornherein gewollten Ganzen erscheinen (Lehre); anders die Rechtsprechung: Für den OGH genügte ein „Gesamtkonzept“, de facto ein „Wiederholungswille“.

Fahrlässigkeitsdelikte scheiden deshalb begrifflich aus.

Der OGH verzichtet seit 11.4.2007 (verst Senat) im Gegensatz zum VwGH auf den Fortsetzungszusammenhang.

## **Fallprüfungsschema: vorsätzliches, vollendetes, durch positives Tun begangenes Erfolgsdelikt**

### **O. strafrechtlicher Handlungsbegriff**

#### **I. Tatbestand**

##### **A. Objektive Tatbestandsmerkmale**

Das **Tatbild**, auf das sich der (Tat-)Vorsatz erstrecken muss; plus die **objektiven Bedingungen der Strafbarkeit** wie die Höhe des „strafbestimmenden“ Wertbetrags.

##### **B. Subjektive Tatbestandsmerkmale (§ 8 Abs 1 FinStrG)**

Der („Tat“-)**Vorsatz** bezieht sich auf das Tatbild (§ 8 Abs 1 FinStrG).

Der **erweiterte Vorsatz** richtet sich auf Umstände, die außerhalb des Tatbilds liegen.

#### **II. Rechtswidrigkeit**

Rechtfertigungsgründe (§ 10 2. Fall FinStrG) spielen im Finanzstrafrecht fast gar keine Rolle.

#### **III. Schuld**

##### **A. Schuldfähigkeit (§ 7 Abs 1, 2 und 3 FinStrG)**

Das ist die Fähigkeit, im Zeitpunkt der Tat das Unrecht der Tat einzusehen (Diskretionsfähigkeit) und sich dieser Einsicht gemäß zu verhalten (Dispositionsfähigkeit). Biologische und psychische Elemente beeinflussen die Schuldfähigkeit.

##### **B. Unrechtsbewusstsein (§ 9 1. Satz 2 Fall FinStrG)**

Das zumindest laienhafte Bewusstsein, dass die Tat gegen die Rechtsordnung verstößt. Fehlendes Unrechtsbewusstsein begründet den Verbotsirrtum (§ 9 1. Satz 2 Fall FinStrG).

##### **C. Zumutbarkeit rechtmäßigen Verhaltens**

Entschuldigungsgründe schließen die Schuld aus (zB § 10 1. Fall FinStrG).

#### **IV. Sonstige Voraussetzungen der Strafbarkeit**

Auf dieser Ebene werden die unterschiedlichsten Voraussetzungen der Strafbarkeit zusammengefasst.

## **A. Strafausschließungsgründe**

Sie liegen schon im Tatzeitpunkt vor und schließen Strafbarkeit aus - zB die mangelnde Strafwürdigkeit der Tat (§ 25 FinStrG) oder das „nicht schwere Verschulden“ der „berufsmäßigen“ Parteienvertreter bei der fahrlässigen Abgabenverkürzung (§ 34 Abs 3 FinStrG).

## **B. Strafaufhebungsgründe**

Sie werden erst nach der Tat verwirklicht und heben die bereits eingetretene Strafbarkeit wieder auf - zB der Rücktritt vom Versuch (§ 14 FinStrG), die Selbstanzeige (§ 29 FinStrG), die „Strafaufhebung in besonderen Fällen - Verkürzungszuschlag“ (§ 30a FinStrG) und die Verfolgungsverjährung (§ 31 FinStrG).

## **V. Strafzumessung**

Wenn die Strafbarkeit bejaht wird, dann muss noch die Sanktion bestimmt werden: Die Strafe richtet sich dabei nach der Schwere der Schuld und nach den besonderen Erschwerungs- und Milderungsgründen.

## **Strafrechtlicher Handlungsbegriff**

### **I. Normadressat**

Grundsätzlich sind nur „natürliche Personen“ Adressat finanzstrafrechtlicher Normen: Nur sie können sich „strafbar“ machen und nur sie können „bestraft“ werden.

Aber auch das Finanzstrafrecht wendet sich an „Verbände“, zu denen insbesondere juristische Personen gehören - siehe die „Haftung“ für Geld- und Wertersatzstrafen (§ 28 FinStrG) und „Geldbußen“ bei Verantwortlichkeit von Verbänden (§ 28a FinStrG).

### **II. Funktion und Inhalt des strafrechtlichen Handlungsbegriffs**

Abgrenzung von Verhaltensweisen, die von vornherein nicht als Anknüpfungspunkt für Strafbarkeit in Frage kommen. Auch das Finanzstrafrecht kann nur an Geschehensabläufe anknüpfen, die dem menschlichen Willensbildungsprozess zugänglich sind. Wenn der Normadressat keine Möglichkeit hat, den Normbefehl zu empfangen, oder wenn er keine Einflussmöglichkeit hat, dann kann er kein Ge- oder Verbot übertreten (Normadressatenproblem).

Als Normverstoß kommt in Betracht daher nur vom Willen beherrschtes oder zumindest beherrschbares menschliches Verhalten.

Nicht erfüllt den strafrechtlichen Handlungsbegriff:

**A. Tun im Zustand der Bewusstlosigkeit:** Der schlafwandelnde Fernfahrer reißt von seinem LKW, der Waren unter Zollverschluss geladen hat, die um das Fahrzeug angelegte „Zollschnur“ von seinem LKW ab (Verletzung der Verschluss Sicherheit § 48 Abs 1 lit c FinStrG). Die Bestrafung wegen vorsätzlicher/fahrlässiger actio libera in causa ist möglich, wenn der Schlaf samt Abreißen der Zollschnur vorausgesehen und gewollt oder zumindest voraussehbar war.

**B. Tun unter willensausschließender Gewalt (vis absoluta):** Arnold Schwarzenegger führt Hand des Fernfahrers, die die Zollschnur abreißt.

**C. Reine Körperreflexe:** Tun ohne Dazwischen schalten des Bewusstseins wird durch externen auf Nervensystem wirkenden Reiz ausgelöst – eine Wespe sticht den Fernfahrer, sodass er die Zollschnur abreißt.

## TATBESTAND

### **I. Objektiver Tatbestand (Tatbild und objektive Bedingungen der Strafbarkeit)**

**A. Deliktssubjekt:** Viele Finanzvergehen sind Sonderdelikte, bei denen unmittelbarer Täter nur der sein kann, der Träger von bestimmten persönlichen Eigenschaften und Verhältnissen ist - zB Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG, unmittelbarer Täter kann nur sein, wen die abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht trifft.

**B. Tathandlung:** Sie wird näher beschrieben zB bei der Abgabenhahnlerei - Kaufen, Zum-Pfand-Nehmen, Sonst-An-Sich-Bringen, Verheimlichen, Verhandeln, (§ 37 Abs 1 lit a FinStrG).

**C. Modalität:** verhaltensgebundene Merkmale - zB „unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht“ in § 33 Abs 1 FinStrG.

**D. Erfolg:** Ein von Tathandlung zumindest gedanklich abtrennbare Veränderung in der Außenwelt - zB die „Abgabenverkürzung“ des § 33 Abs 1 FinStrG. Bei den Erfolgsdelikten muss die Kausalität und die objektive Zurechnung des Erfolgs geprüft werden.

**E. Der „Erfolgsunwert“:** Die objektiven Tatbestandsmerkmale machen den Erfolgsunwert aus - die Herbeiführung des rechtlich missbilligten Risikos (Verletzung oder abstrakte, konkrete oder potentielle Gefährdung).

### **II. Subjektiver Tatbestand**

**A. Tatvorsatz:** Wissen und Wollen der Tatbildverwirklichung, ausgeschlossen bei Tatbildirrtum (§ 9 1. Satz 1. Fall FinStrG)

**B. Stellung des Vorsatzes:** In der Lehre wird er zum Unrecht und damit Tatbestand gezählt; der OGH und insbesondere VwGH sind noch Anhänger der sog „Klassik“ (1900), in der alles Subjektive und damit auch der Vorsatz zur Schuld gezählt wird. In der Praxis ist diese Frage bedeutungslos.

**C. Erweiterter Vorsatz:** Bei § 38 Abs 1 lit a FinStrG muss sich die Absicht auf eine „fortlaufende Einnahme“ richten, bei § 38a Abs 1 lit b FinStrG darauf, dass die mitgeführte Waffe im Falle des Falles zur Überwindung oder Verhinderung eines Widerstands eingesetzt wird. Die fortlaufende Einnahme und die Überwindung/Verhinderung des Widerstands sind keine Tatbildmerkmale, die Delikte daher auch dann vollendet, wenn es dazu gar nicht kommt.

**D. Der „Handlungsunwert“:** Die subjektiven Elemente machen den Handlungsunwert aus.

### **III. Die objektiven Bedingungen der Strafbarkeit**

Das sind objektive Umstände, die nicht vom Vorsatz umfasst sein müssen: Die Höhe der Abgabenverkürzung ist für die Rechtsprechung und hL kein Tatbildmerkmal – aM *Leitner/Toifl/Brandl*, die von einem „unrechtsprägenden“ Tatbestandsmerkmal ausgehen, das vom Vorsatz umfasst sein muss, weil der strafbestimmende Wertbetrag (§ 33 Abs 5 FinStrG) eine echte, „stufenlose“ Deliktsqualifikation darstellt, die keinen Ermessensspielraum bietet.

#### **Kausalität und objektive Zurechnung**

Die Verknüpfung von Handlung und Erfolg spielt eine Rolle nur bei den Erfolgsdelikten. Und bei den schlichten Tätigkeitsdelikten für die Strafbarkeit des Bestimmungs- und des Beitragstäters.

#### **I. Kausalität**

##### **A. Conditio-sine-qua-non-Formel**

Eine Handlung ist kausal für Erfolg, wenn sie nicht weggedacht werden kann, ohne dass Erfolg in seiner konkreten Gestalt, das heißt nach Zeit, Ort, Art und Weise des Erfolgs, entfällt (Eliminationsmethode).

##### **B. Äquivalenztheorie**

Alle Ursachen sind gleichwertig (Äquivalenztheorie), egal wie geringfügig sie sich auf den Erfolg auswirken.

#### **II. Objektive Zurechnung**

„Hat das (vorsätzliche, fahrlässige) objektiv sorgfaltswidrige (sozialinadäquate) Verhalten des Täters eine rechtlich missbilligte Gefahr geschaffen und hat sich diese Gefahr auch tatsächlich im eingetretenen Erfolg realisiert“?

##### **A. Generelle Risikoherbeiführung**

###### **1. Objektive Sorgfaltswidrigkeit**

Ist im Täterverhalten die rechtlich missbilligte Gefahr für Tatbestandsverwirklichung enthalten?

###### **a. Soziale Adäquanz iws**

Nicht alle Verhaltensweisen, bei denen die Tatbildverwirklichung objektiv voraussehbar ist, sind objektiv sorgfaltswidrig: Sozialadäquates Verhalten, das innerhalb der sozialethischen Ordnung des Gemeinschaftslebens und daher von der Allgemeinheit gebilligt wird, kann den Tatbestand nicht erfüllen, auch wenn es unter den Wortlaut zu subsumieren wäre.

**aa. Soziale Adäquanz ieS:** Historisch gewachsene, allgemein übliche Verhaltensweisen im öffentlichen Interesse werden in gewissen Maß hingenommen, auch wenn damit Rechtsgutgefährdungen/-verletzungen verbunden sind - zB die Bankdienstleistungen, die zur Begehung von Finanzstraftaten genutzt werden oder der „Barverkauf“ zB von Getränkelieferanten an Gastwirte, obwohl er Abgabenhinterziehungen erleichtert.

Von der hL, Verwaltung, Rechtsprechung abweichende vertretbare Rechtsansichten können auch „sozialadäquat“ sein: Bei einem „Rechtsirrtum“ verneint die Rechtsprechung uU die Schuld, wenn die Rechtskenntnis nicht zumutbar ist. Ist das Recht aber so kompliziert, dass die Aneignung von Sonderwissen gefordert ist, dann entfällt schon das Unrecht.

Bei „bewusst abweichender“ Rechtsansicht fehlt die „Sozialinadäquanz“. Die Wahl einer vertretbaren, abweichenden Ansicht schafft kein rechtlich missbilligtes Risiko, sonst käme es nie zur Rechtsfortbildung: Die Rechtsprechung fordert hier aber die wahrheitsgetreue Offenlegung des Sachverhalts, und zwar des Sachverhalts, der der Rechtsmeinung entspricht, von der man abweicht – es muss, zu Recht, mit „offenem Visier“ abgewichen werden, insbesondere wenn die abweichende Rechtsansicht zu einem Unterlassen führt, das der Abgabenbehörde dann nicht einmal bekannt wird. Rechtsfortbildung durch eine abweichende Rechtsauffassung darf nicht „im stillen Kämmerlein“ stattfinden.

#### **ab. Grenzen der sozialen Adäquanz ieS**

**aba. Rechtsnormen:** Gesetze (EStG, UStG, BAO usw), VO (Lohnkonten-VO), Bescheid.

**abb. Verkehrs-, Sozialnormen:** Regeln, die sich die Verkehrsteilnehmer selbst gegeben haben – zB die Regeln ordnungsgemäßer Buchhaltung und Bilanzierung.

**abc. Die Sorgfalt des einsichtigen und besonnenen Menschen:** Die Sorgfalt des einsichtigen („erfahrenen“) und besonnenen („fremden Rechtsgütern wohl gesonnenen“) Menschen aus dem Verkehrskreis des Täters, der die Gefahr der Rechtsgutbeeinträchtigung erkennt und der sie vermeidet.

Das spielt insbesondere bei der Auswahl und Überwachung von Hilfskräften eine Rolle. Wer sich für die übertragene Tätigkeit öffentlich bestellter und geprüfter Personen (RA, Notare, WT, StB) bedient, den trifft nie ein Auswahlverschulden.

**abd. Vertrauensgrundsatz:** grundsätzlich darf man darauf vertrauen, dass andere sich sozialadäquat verhalten; nicht jedoch, wenn das erkennbar nicht so ist (Rechtsanalogie aus § 3 StVO)

Überwachung der Gehilfen: Je zuverlässiger und versierter die Hilfskräfte sind, desto geringer ist die Überwachungspflicht – Stichproben aber sind immer erforderlich; bei erfahrenen, ausgebildeten und gewissenhaften Angestellten genügt aber die Kontrolle zB bei der jährlichen Erstellung der Bilanz.

**abe. Sonderwissen und Sonderfähigkeiten:** Es ist strittig, ob dadurch Sorgfaltspflichten erhöht werden.

**b. erlaubtes Risiko:** geringfügige, allgemein tolerierte Handlungen werden aus dem Tatbestand ausgeschieden.

## B. RISIKOVERWIRKLICHUNG (spezielle objektive Zurechnung)

Spielt nur bei den Erfolgsdelikten eine Rolle: Hat sich das sozialinadäquate Risiko in dem konkreten Erfolg verwirklicht?

**1. Adäquanzzusammenhang:** Objektive Voraussehbarkeit des konkret eingetretenen Erfolgs. War die konkrete Art, wie es zu Eintritt des Erfolgs gekommen ist, war der Kausalverlauf objektiv voraussehbar oder außerhalb jeder Lebenserfahrung?

*Der angestellte Notarsubstitut unterschreibt die von einem Vermögensberater für ihn ausgefüllte Einkommensteuererklärung, die er nur auf die Richtigkeit der darin eingetragenen Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (der Notar hat ihm die selbständige Abhandlung einiger Verlassenschaften überlassen) und aus Vermietung einer Eigentumswohnung kontrolliert, und reicht sie ein. Er bemerkt nicht, dass der Vermögensberater in das eine Feld „Anzahl der inländischen gehalts- und pensionsauszahlenden Stellen“ keine „1“ eingetragen hatte. Sein Dienstgeber, der Notar, reicht versehentlich den „Lohnzettel“ ohne Angabe der Sozialversicherungsnummer des Substituten durch Finanz-Online ein, der Lohnzettel wird unvorhersehbar akzeptiert, obwohl die Angabe der Sozialversicherungsnummer ein Pflichtfeld ist, das den „Send-Button“ deaktiviert, wenn dieses Feld nicht ausgefüllt wird. Der Finanzbeamte sucht nur mit Hilfe der Sozialversicherungsnummer im EDV-System des BMF, ob der Substitut nicht auch Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit hat, findet nichts und veranlagt den Substituten aufgrund der Einkommensteuererklärung. So kommt es zur Abgabenverkürzung.*

**2. Risikozusammenhang (Schutzzweck der Norm):** Strafrechtlich relevante Verhaltensnormen sind nicht „Erfolgs-Verursachungs-Verbote“, sondern Verbote bestimmter Verhaltensweisen, weil sie erfahrungsgemäß auf bestimmte Weise zu bestimmten unwerten Erfolgen führen und weil Verhaltensnorm dies verhindern kann. Kommt der Erfolg auf andere Weise zustande, dann keine Folge der Normverletzung, sondern zufälliges Zusammentreffen mit ihm.

Der Normverstoß ist daher nur dann zurechenbar, wenn der Erfolg gerade die Verwirklichung desjenigen Risikos darstellt, dem die übertretene Verhaltensnorm gezielt entgegenwirken wollte (teleologische Interpretation der Norm!)

**a. räumlich und sachlich begrenzter Schutzzweck der übertretenen Sorgfaltsnorm**

**b. Verwirklichung eines allgemeinen Lebensrisikos**

**c. Mitwirkung an fremder Selbstgefährdung (Autonomieprinzip):** Veranlassung, Förderung, Ermöglichung fremder Selbstgefährdung.

**d. Nachträgliches Fehlverhalten eines Dritten oder des Verletzten selbst:** Zwischen Verhalten des Erstverursachers und Erfolg schiebt sich später gesetztes Fehlverhalten. Lehre: vorsätzliches und grob fahrlässigen Fehlverhaltens eines Dritten schließt Zurechnung aus (es sei denn, Schutzzweck umfasst auch Fehlverhalten des Dritten); Unterlassen des Dritten nur, wenn unterlassenes Tun Erfolgseintritt „wahrscheinlich“ verhindert hätte

Übersehen bzw Nicht-Verstehen einer „c & i“-Klausel auf Rechnungen auch durch Zollbeamte (ÖStZB 1985, 142).

*Der Finanzbeamte sucht hinsichtlich der Einkommensteuererklärung des Notariatssubstituten nur mit der Sozialversicherungsnummer. Und nicht auch mit dessen Namen. Es fällt dem Beamten auch nicht auf, dass der Notarsubstitut den Alleinverdienerabsetzbetrag beantragt und vier Kinder angegeben hat, für die er Familienbeihilfe bezieht, und dass das Einkommen laut Einkommensteuererklärung bei weitem nicht dafür reichte, Frau und Kinder zu unterhalten. Und auch nicht, dass der Abgabepflichtige Substitut als Beruf angibt, woraus sich ergibt, dass er unselbstständig ist. Und auch nicht, dass der Substitut bis dahin in seinen ESt-Erklärungen immer angegeben hatte, dass er unselbstständig ist.*

**3. Risikoerhöhung gegenüber rechtmäßigem Alternativverhalten:** Wäre Erfolg in konkreter Gestalt auch dann eingetreten, wenn Täter sich sorgfältig verhalten hätte? Wenn ja, dann hat sich die in der Handlung angelegte Gefahr im konkreten Fall nicht ausgewirkt.

## VORSATZ

In den Tatbeständen des FinStrG wird festgelegt, ob Vorsatz erforderlich ist oder ob Fahrlässigkeit genügt - zB „vorsätzliche“ Abgabenhinterziehung (§ 33 Abs 1 FinStrG) und fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 Abs 1 FinStrG).

§ 8 Abs 1 FinStrG definiert nur den bedingten Vorsatz; Wissentlichkeit und Absicht werden in den Tatbeständen beschrieben, in denen sie erforderlich sind.

Finanzvergehen werden tatsächlich meist mit Wissentlichkeit und Absicht begangen, der bedingte Vorsatz spielt aber gerade bei Schlampereien und der damit verbundenen Unkenntnis vom abgabenrechtlich relevanten Sachverhalt und wegen der vielen extremnormativen Begriffe mit Bezug zum materiellen und formellen Abgabenrecht, das nicht alle durchschauen, eine gewisse Rolle.

### **I. Wissenskomponente**

Intellektuelles Element: Kenntnis aller Tatsachen verlangt, die alle Elemente des Tatbildes begründen (innerer und äußerer Tatbestand entsprechen sich).

Grade des Wissens: für möglich, für wahrscheinlich und für gewiss halten

### **II. Wollenskomponente**

Voluntatives Element: Aufnahme der Tatbildverwirklichung in Wollen

Der Wollende sieht sich selbst als Ursache des Gewollten, das ist der Unterschied zum Wünschen („Wünsche ans Christkind“).

### **III. Gegenstand des Vorsatzes**

Tatsachen, also der Sachverhalt, der das Tatbild des jeweiligen Delikts begründet. Bezug zu existierenden oder erst herbeizuführenden Umständen oder auch zu nichtvorhandenen – zB Unterlassung der Voranmeldung bei der wissentlichen Umsatzsteuervorauszahlungshinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG.

Tättereigenschaften beim Sonderdelikt, Tathandlung als sozial-inadäquat gefährliche Handlung, Tatobjekt samt seinen tatbildrelevanten Eigenschaften, Erfolg, Kausalverlauf in seinen wesentlichen Zügen (Irrtum unwesentlich, solange Risiko-zusammenhang besteht) sind in den Vorsatz aufzunehmen.

Nicht vom Vorsatz erfasst sein müssen zB das Fehlen von Rechtfertigungsgründen oder die Prozessvoraussetzungen.

## IV. Vorsatzarten

### A. Absicht

Im FinStrG wird Absicht hinsichtlich Gewerbsmäßigkeit (§ 38 Abs 1 FinStrG), in § 38a Abs 1 lit b hinsichtlich der Überwindung, Verhinderung des Widerstands durch Gebrauch der Waffe oder des sonstigen Mittels und in § 39 Abs 2 FinStrG hinsichtlich der Bewirkung der Abgabenverkürzung verlangt.

Vgl die Definition in § 5 Abs 2 StGB: Sachverhaltsverwirklichung ist Ziel, das Täter anstrebt („was Täter erstrebt“: „... um zu ...“)

Für Wissensseite genügt die Vorstellung, dass die Tatbildverwirklichung „möglich“ ist, also eine relativ geringe Wahrscheinlichkeit.

Absicht ist nicht identisch mit dem Motiv der Tat oder mit dem „Endzweck“ (Motiv für Begehung eines Durchfuhrschmuggels ist zB Ärger über Bürokratie, Endzweck der Zeitgewinn).

*Ein südtiroler Kalbfleischproduzent, der die süddeutsche Spitzengastronomie mit Kalbfleisch versorgt, ärgert sich über die nach Ausbruch der BSE-Erkrankung britischer Rinder eingeführten strengen veterinärmedizinischen Kontrollen an der Brenngrenze (Warten auf den Amtstierarzt) und deklariert kurzerhand das Kalbfleisch in Schweinefleisch um. Obwohl er bei korrekter Verzollung wegen der Durchfuhr nach Deutschland nie österreichische Eingangsabgaben entrichten musste, hat er gewusst, dass die Zollschuld kraft Falschdeklaration entsteht und dass er so Einfuhrabgaben hinterzieht.*

Bewusst herbeigeführte und erwünschte Erfolge sind immer beabsichtigt, auch wenn ihr Eintritt nicht sicher oder nicht ihr Endzweck (der Beweggrund, das Motiv) oder nicht der einzige Zweck des Täters ist, Vorsatztäter handeln idR absichtlich!

### B. Wissentlichkeit

Im FinStrG nur hinsichtlich Umsatzsteuervorauszahlungs- und Lohnsteuer- und Dienstgeberbeitragsverkürzung in § 33 Abs 2 lit a und lit b FinStrG verlangt und geregelt (Definition vgl § 5 Abs 3 StGB): zukünftige Umstände vorausgesehen mit subjektiver Gewissheit (genügt für Wissentlichkeit); gegenwärtige, vergangene Umstände werden als „sicher“ angesehen.

*Ein Taxiunternehmer mit einem Taxi aus dem Mittelgebirge südlich Innsbruck ist es leid, Monat für Monat die Umsatzsteuer ausrechnen und Vorauszahlungen leisten zu müssen. Auf Grund der niedrigen Umsatzsteuer für Taxifahrten (10 %) und der hohen Vorsteuern auf Reparaturen, Benzin und dem Automobil (20 %) ergibt sich nach Festsetzung der Jahresumsatzsteuer immer eine Zahllast von „+/- Null“. Deshalb stellt er eines Tages das Ausrechnen der Vorauszahlungen ein und schmeißt die Rechnungen usw in einen großen Postsack, den seine Tochter in den Weihnachtsferien kurz vor der Jahresumsatzsteuererklärung leert und daraus eine akzeptable Buchhaltung fabriziert. Zunächst wird er hinsichtlich der Vorauszahlungen zu hoch geschätzt, das freut den Unternehmer, weil er dann nach Festsetzung der Jahresumsatzsteuer immer „etwas von der Steuer zurück bekommt“. Dann wird er wegen Finanzordnungswidrigkeiten mäßig bestraft, das ist ihm die Befreiung von regelmäßiger Buchhaltung wert. Schließlich findet eine Außenprüfung statt, bei der festgestellt wird, dass er pro Jahr etwa während dreier Monate auf Grund der höheren Vorsteuern Umsatzguthaben erzielt hat.*

*Der Bestrafung wegen „wissenlicher“ Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG ist er entgangen, weil er auf Grund seiner absichtlichen Schlampelei nie „gewusst“ hat, ob es sich um einen Zahllast- oder Gutschriftmonat gehandelt hat.*

Wissen „so exakt wie möglich“ lässt „Wollen“ gegeben sein; Wollen muss gar nicht mehr geprüft werden; Wissen selbst dann „Wollen“, wenn der Erfolg dem Täter „unliebsam“

### **C. Bedingter Vorsatz (dolus eventalis, Eventalvorsatz)**

§ 8 Abs 1 2. Halbsatz FinStrG: Tatbildverwirklichung ernstlich für möglich gehalten. Das Risiko der Tatbestandsverwirklichung wird erkannt, als wahrscheinlich angesehen und auch ernst genommen, der Täter setzt sich also bewusst damit auseinander und nimmt Stellung dazu – verwirft das Risiko nicht sofort wieder -

und

handelt für den Fall, dass es so ist, trotzdem ohne emotionalen Gegenakt, der ausdrückt, dass auf das Ausbleiben der Tatbildverwirklichung vertraut worden ist (bloßes Hoffen darauf schließt Vorsatz nicht aus; billigen wird nicht verlangt).

Letztlich handelt es sich um „Zurechnungsfrage“, weil es psychologisch kaum nachvollziehbar ist. Wichtige Erkenntnismittel zur Abgrenzung von der bewussten Fahrlässigkeit ist die so genannte „1. Frank’sche Formel“:

„Was wäre gewesen, wenn Täter den Erfolg als ‘sicher’ vorausgesehen hätte?“ Hätte er dann auch gehandelt? Trauen wir ihm Tat dann auch zu? Je schwerwiegender Delikt, desto seltener werden wir ihm die Tat zutrauen, das führt zu vernünftigen Ergebnissen.

### **V. Zeitpunkt des Vorsatzes (Gleichzeitigkeitsprinzip)**

Der Vorsatz muss während der Tathandlung vorliegen; irrelevant sind ein dolus antecedens und ein dolus subsequens.

### **VI. Tatbildirrtum (§ 9 1. Satz 1. Fall FinStrG)**

Anders als im StGB wird der Tatbildirrtum ausdrücklich geregelt im FinStrG (Tatbildirrtum, treffender allerdings „vorsatzausschließender Irrtum“ genannt, weil er auch hinsichtlich des erweiterten Vorsatzes zB bei § 38 Abs 1 FinStrG gilt): „Irrtum, der den Täter das ‘Vergehen’ nicht erkennen lässt“ - Vergehen ist antiquierter Begriff für Gesamtheit der äußereren Tatbestandsmerkmale.

Das intellektuelle Element des Vorsatzes ist die Kenntnis der Tatumstände: Die Vorstellung, das eigene Handeln wird zur Verwirklichung des Tatbildes führen.

Irrtum ist die falsche Vorstellung oder das Fehlen der Vorstellung von der Wirklichkeit. Tatbildirrtum meist hinsichtlich nur eines Merkmals.

### **A. Abgrenzung Tatbildirrtum – Verbotsirrtum (§ 9 1. Satz 2. Fall FinStrG)**

Der Tatbildirrtum betrifft Tatumstände – die Ursache für den Tatbildirrtum kann auch ein Rechtsirrtum sein. Der Verbotsirrtum betrifft nur die Rechtswidrigkeit des Verhaltens.

Vorsatz ist Kenntnis der Tatbildmerkmale – die sinnliche Wahrnehmung deskriptiver und das geistige Verstehen normativer Tatumstände: Der laienhafte Nachvollzug gesetzlicher Wertungen und das Erfassen der Tatbildelemente in ihrem sozialen Bedeutungsgehalt genügt für den Vorsatz („Parallelwertung in der Laiensphäre“). Nicht gekannt werden müssen die rechtlichen Begriffe, zB die §§ des UStG, die laienhafte Vorstellung, umsatzsteuerpflichtig und es mit einem umsatzsteuerbaren Sachverhalt zu tun zu haben, genügt.

Wenn der „soziale Sinn“ verkannt wird, dann liegt ein Tatbildirrtum vor; wenn nur das „juristische Verbot“ verkannt wird, dann ein Verbotsirrtum.

## **B. Kenntnis der Tatumstände**

Wie deutlich müssen deskriptive erkannt und wie genau normative Tatbestandsmerkmale verstanden werden, um von Kenntnis sprechen zu können?

Geht von ausdrücklich daran denken (bewusster Einkauf von Zigaretten im Ausland, in dem Abgabenfreiheit schon im Geschäftseingang deutlich angepriesen wird) bis potentielles Bewusstsein (bei Kauf von Zigaretten, die ein Rosenverkäufer beim Heurigen vertreibt).

### **1. Aktualwissen**

Auf „Reflexion“ beruhendes Wissen - grundsätzlich ist Aktualwissen gefordert.

### **2. Latentes oder unreflektiertes, aber aktualisierbares Bewusstsein**

Wenn der Täter zwar nicht reflektiert, aber den Bewusstseinsinhalt jederzeit in sein aktuelles Bewusstsein rufen könnte.

#### **a. Wahrnehmungsbedingtes Mitbewusstsein**

Mit anderem ausdrücklich beachteten Bewusstseinsinhalt wird ein anderer Bewusstseinsinhalt mitbedacht - wer auf Mexikoplatz Zigaretten kauft, dem ist mitbewusst, dass diese Zigaretten nicht legal vertrieben werden wie sonst in einer Trafik oder einem Gasthaus.

#### **b. Ständiges Begleitwissen**

Bei Sonderdelikten wird selten explizit an die Subjektsqualität gedacht - Pflicht zu Einkommensteuererklärungen bei selbständiger Tätigkeit; fixe persönliche Eigenschaften wie „selbständiger Unternehmer“ sind ständig mitbewusst.

#### **c. Kritik an Anerkennung unreflektierten Mitbewusstseins**

Nicht jede Information, die man über eine Person oder eine Sache schon einmal erhalten hat, verknüpft man forthin automatisch mit deren Anblick; Internalisierung muss geprüft werden - hätte Täter im Tatzeitpunkt die richtige Antwort geben können, so er nachgedacht hätte.

*Unternehmer seit 1990 bis 2003 steuerlich vertreten - Abschaffung der UVAs 1990, seither schrittweise Wiedereinführung -, kennt nicht die Pflicht zur Abgabe von UVAs und wird wegen § 33 Abs 2 lit a FinStrG angeklagt, der Vorsatz auch hinsichtlich der „Verletzung der Verpflichtung von dem § 21 des Umsatzsteuergesetzes 1994 entsprechenden Voranmeldungen“ verlangt.*

## **C. Folgen des Tatbildirrtums**

Tatbildirrtum führt zur „Zurechnung“ von Fahrlässigkeit (setzt nicht „Vorsatz“ voraus für Zurechnung/Nichtzurechnung der Fahrlässigkeit, wie der OGH meint), wenn

### **1. Vorhandensein eines Fahrlässigkeitsdelikts**

es wie bei vielen Finanzvergehen ein entsprechendes Fahrlässigkeitsdelikt (§§ 33, 34 FinStrG, §§ 35, 36 FinStrG) gibt (ungeschriebenes Merkmal); und

### **2. Unentschuldbarkeit des Irrtums**

wenn der Irrtum „unentschuldbar“ ist, also dem Täter vorwerfbar ist. Eine ausdrückliche Anordnung, worauf dieser Vorwurf begründet werden muss, fehlt dem FinStrG. Weil der „unentschuldbare“ Tatbildirrtum Strafe wegen Fahrlässigkeit zur Folge hat, liegt es nahe, für die Frage der „Unentschuldbarkeit“ die Kriterien der Fahrlässigkeitsschuld heranzuziehen:

#### **a. Objektive Sorgfaltswidrigkeit**

Wäre Irrtum auch einem gewissenhaften, einsichtigen und besonnenen Menschen aus dem Verkehrskreis des Täters unterlaufen?

#### **b. Subjektive Sorgfaltswidrigkeit**

War Täter auf Grund seiner geistigen und körperlichen Fähigkeiten in der Lage, diesen Irrtum bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt zu vermeiden - bei Zweifeln an der Rechtmäßigkeit des Handelns verlangt der VwGH die Einholung fachmännischen Rats insbesondere bei der zuständigen Abgabenbehörde; und wenn

### **3. Zumutbarkeit der Vermeidung des Irrtums**

die Einhaltung der gebotenen Sorgfalt zur Vermeidung des Irrtums dem Täter zumutbar war - zB dann nicht zumutbar, wenn keine „second opinion“ eingeholt nach falscher Rechtsauskunft von kompetenter Stelle.

Nur wenn alle drei Fragen mit „Ja“ zu beantworten sind, ist der Irrtum vorwerfbar, nur dann kommt es zur Bestrafung wegen Fahrlässigkeit; sonst Straflosigkeit.

## **Rechtswidrigkeit – Rechtfertigungsgründe (§ 10 2. Halbsatz FinStrG)**

### **I. Rechtswidrigkeit**

Rechtswidrigkeit: Steht die Tat im Widerspruch zur Rechtsordnung? Antwort ist „ja oder nein“.

**Unrecht:** Bewertung der Rechtswidrigkeit (qualitativ und quantitativ differenzierbar), Tatbestandsmäßigkeit indiziert Rechtswidrigkeit; es sei denn, im konkreten Fall liegt auf Grund bestimmter Umstände ein spezieller Erlaubnis- oder gar ein Gebotssatz, also ein Rechtfertigungsgrund vor

### **II. Rechtfertigungsgründe**

#### **A. Einheit der Rechtsordnung**

Prinzip der Einheit der Rechtsordnung: Rechtfertigungsgründe in der gesamten RO zu finden; egal woher, sie rechtfertigen, weil gleichwertig. Daher Quellen für Rechtfertigungsgründe: Gesetz (Bundes-, Landes-, Völkerrecht), Rechtsanalogie: rechtfertigender Notstand

#### **B. Bedeutungslosigkeit der Rechtfertigungsgründe im Finanzstrafrecht**

Rechtfertigungsgründe spielen im Finanzstrafrecht geringe Rolle, weil Abgaben- und Monopolrecht fast immer einen legalen Ausweg aus den für Rechtfertigungsgründen sonst typischen Konfliktsituationen kennt. Nur selten gibt es die Notwendigkeit der Konfliktlösung durch Begehung eines Finanzvergehens.

#### **C. Prinzip der auslösenden Handlung – der Güterabwägung**

Prinzip der auslösenden Handlung: Der Rechtsgutträger verliert durch eigenes Verhalten Strafrechtsschutz, kommt praktisch nicht vor - Notwehr ausgeschlossen, weil Abgabenanspruch nie „rechtswidriger Angriff“ auf das Vermögen des Abgabepflichtigen oder schließt schon Tatbestandsverwirklichung aus; Verzicht auf Strafrechtsschutz (Einwilligung) durch Rechtsgutträger wie bei Nachsicht auf Abgabenanspruch aus Billigkeitsgründen.

Allenfalls Prinzip der Güterabwägung (Prinzip des überwiegenden Interesses bei rechtfertigendem Notstand; geringere Rechtsgutverletzungen zum Schutz höherwertiger RG hingenommen, auch wenn Rechtsgutträger nicht identisch)

#### **D. Rechtfertigender Notstand**

##### **1. Notstandssituation**

Unmittelbar drohender bedeutender Nachteil für irgendein Rechtsgut (alle Individualrechtsgüter).

*Die Ehefrau des PKW-Lenkers, der mit ihr zu einem Wochenendausflug nach Prag unterwegs ist, rutscht auf einer Eisplatte auf dem Parkplatz in der Duty-Free-Zone auf tschechischer Seite, in dem sie die Zwei mit steuerfreien Zigaretten eingedeckt haben, beim Einsteigen ins Auto aus und zieht sich einen offenen Schienbeinbruch zu. Der Ehemann setzt sie ins Auto und fährt an der Zollstelle*

durch zurück nach Österreich direkt in das Krankenhaus in Grenznähe. Zöllner folgen ihm und stellen auf dem Krankenhausparkplatz fest, dass die Zwei Zigaretten nach Österreich geschmuggelt haben.

## 2. Rettungshandlung

a. Notwendigkeit des Eingriffs als einziges Mittel: Es darf keine andere Möglichkeit zur Lösung der Kollision der Rechtsgüter bestehen (formelles Abgabenrecht sieht fast immer legalen Ausweg vor: Stundung, Nachsicht etc)

*Der Ehemann hätte die Zigaretten vor dem Grenzübertritt nach Österreich die Zigaretten aus dem Auto werfen können.*

b. Güterabwägung: Höherwertigkeit des geretteten Rechtsguts; schwerwiegender Nachteil muss durch Eingriff in geringwertigeres Rechtsgut abgewehrt werden (Güter- und Interessenabwägung: Wert des Rechtsguts, Ausmaß des drohenden Nachteils, Wahrscheinlichkeit der Gefahr)

*Die Versorgung des Schienbeinbruchs übersteigt den Fiskalanspruch auf die Eingangsabgaben.*

„Wirtschaftlicher“ Notstand wird von der Rechtsprechung nie anerkannt

*Angst vor Verlust des Arbeitsplatzes lässt den neu engagierten Buchhalter einer GmbH, der zwei Jahre lang arbeitslos gewesen ist, auf „Anraten“ des Geschäftsführers den Entwurf einer Voranmeldung verfassen, die, wie vom Geschäftsführer bei sonstiger Auflösung des Probiedienstverhältnisses verlangt, eine Vorauszahlung von „+/- Null“ ergibt. Bei einer Außenprüfung zwei Jahre später „apert“ dieser Entwurf aus, der Buchhalter wird als Beitragsträger zur Umsatzsteuervorauszahlungshinterziehung verurteilt.*

*Ein Unternehmer, dessen Kreditlinien ausgeschöpft sind, nimmt sich Kredit vom Fiskus und stellt die Umsatzsteuervorauszahlungen ein, um die Insolvenz seines Unternehmens abzuwenden.*

## 3. Kenntnis von Notstandssituation und Rettungswille

Alle analog herangezogenen Gesetzesbestimmungen (auch § 10 StGB, auf den die Bestimmung des entschuldigenden Notstands (§ 10 1. Fall FinStrG) verweist, deuten auf Erfordernis auch des Rettungswillen hin („um ... zu“).

## E. Rechtfertigende Notstandshilfe

Wenn Notstand einer dritten Person vorliegt, dann rechtfertigt auch Notstandshilfe unter denselben Voraussetzungen wie rechtfertigender Notstand

## **SCHULD**

### **I. Inhaltliche Bestimmung der Schuld im Strafrecht (materieller Schuldbegriff)**

Schuldprinzip dient dazu, staatliche Strafgewalt (insbesondere Präventionsbedürfnisse) zu begrenzen.

### **II. Schuld als unrechtes Handeln trotz normativer Ansprechbarkeit**

Schuld: Unwerturteil über Täter, der strafrechtliches Unrecht verwirklicht, obwohl in konkreter Situation von Appell der Norm erreichbar und hinreichende Fähigkeit zur Selbststeuerung besitzt, sodass rechtmäßige Verhaltensalternative ihm psychisch möglich.

Schuld zu bejahen, wenn der Täter bei Tat seiner geistigen und seelischen Verfassung nach für den Anruf der Norm disponiert war, wenn ihm Entscheidungsmöglichkeiten zu norm-orientiertem Verhalten psychisch noch zugänglich waren, wenn die (egal ob freie oder determinierte) psychische Steuerungsfähigkeit, die dem gesunden Erwachsenen in den meisten Situationen gegeben sind, im konkreten Fall vorhanden war.

### **III. Schuldelemente**

#### **A. Schulpflichtigkeit (§ 7 FinStrG)**

Fiktion: normale biologische und psychologische Entwicklung ist mit Vollendung des 18. Lebensjahrs abgeschlossen; Erwachsener hat Diskretions- und Dispositionsfähigkeit, es sei denn, er ist zur Tatzeit wegen der in § 7 FinStrG genannten Störungen unfähig, das Unrecht einzusehen oder danach zu handeln.

##### **1. § 7 Abs 1 FinStrG**

rechtliche Bewertung der Täterpsyche (psychisch-normative Methode)

###### **a. Geisteskrankheit**

krankhafte Veränderung geistig-seelischer Funktionen, körperliche Ursachen vermutet (Erkrankung des Nervensystems)

endogene Psychose: = Geisteskrankheit mit strukturellem Wandel des Erlebens wie Schizophrenie, manisch-depressives Kranksein

*Der Unternehmer schafft es auf Grund einer schweren Depression nicht, seinen Steuerberater laufend mit Informationen für richtige Umsatzsteuervoranmeldungen und –vorauszahlungen zu versorgen.*

exogene Psychose: zB traumatische Psychosen nach Unfällen, progressive Paralyse, Alkohol oder Drogen bedingte Psychosen

## **b. Geistige Behinderung („Schwachsinn“)**

nicht prozesshafter Intelligenzmangel; Idiotie, Imbezillität (sonderschulunfähig), Debilität (sonderschulfähig):

Intelligenzstufe 7-jährigen Kindes = Schuldunfähigkeit, es sei denn, trotzdem Fähigkeit hinsichtlich dieser Tat

## **c. tiefgreifende Bewusstseinsstörung**

Wissen um eigenes Sein und um Beziehung zur Umwelt schwer gestört/aufgehoben

Desorientierung: Erfassung der Umwelt nur noch bruchstückhaft, illusionär; kann krankhaft dauerhaft, kann vorübergehend sein: Schlaftrunkenheit, schwere Ermüdung, Alkohol- oder Drogenrausch

## **d. gleichwertige seelische Störungen**

Neurosen: nicht auf Erkrankung des Nervensystems beruhende psych. Störungen, Triebstörungen

Psychopathien: Störung der Anpassung an Umwelt (Willensbildungsstörungen, Störungen der sozialen Beziehungen), hochgradige Affekte - bisheriges Persönlichkeitsbild zerstört, nicht asoziale Veranlagung, Charakterschwäche etc

Die jeweilige Störung muss die Diskretions-, Dispositionsfähigkeit der speziellen Tat ausschließen.

## **2. Unmündige und Jugendliche (§ 7 Abs 2, 3 FinStrG)**

Unmündige (§ 7 Abs 2 FinStrG) sind schuldunfähig (biologische Auffassung), das ist eine unwiderlegliche gesetzliche Vermutung.

Jugendliche (§ 7 Abs 3 FinStrG): verzögerte Reife = aus besonderen Gründen (Erziehungsmängel) nicht reif

## **3. *actio libera in causa***

Täter selbst führt den Zustand der Handlungs/Zurechnungsunfähigkeit herbei (Alkohol).

Vorverlagerung des für Beurteilung der Handlungs- oder Schuldfähigkeit maßgeblichen Zeitpunkts; zu beurteilende Handlung ist die Herbeiführung des Defektzustandes; Täter setzt danach im Zustand der Handlungs-/Zurechnungsunfähigkeit ein weiteres Glied in der Kausalkette; im Zeitpunkt, zu dem Defekt herbeigeführt wird, müssen alle Elemente des Verbrechens vorliegen, die bei Tathandlung vorliegen müssen (Handlungsfähigkeit, Vorsatz, Tendenzen, besondere Schuldmerkmale)

### **a. Vorsätzliche actio libera in causa**

doppelter Vorsatzbezug; Vorsatz muss auf Tatbildverwirklichung und auf Zustand der Zurechnungs- oder Handlungsunfähigkeit gerichtet sein

### **b. Fahrlässige actio libera in causa**

Defektzustand zumindest fahrlässig herbeigeführt und wenn Fahrlässigkeit sich darauf erstreckte, dass in diesem Zustand eine bestimmte Straftat begangen werde

### **c. Begehung einer strafbaren Handlung im Zustand der vollen Berauschtung (§ 52 FinStrG)**

vorsätzliche, fahrlässige Berauschtung, Tatbildverwirklichung nicht vorhersehbar

## **B. Unrechtsbewusstsein**

Bewusstsein des Täters, dass Tat Unrecht ist, dass sie gegen die Rechtsordnung verstößt (nicht Bewusstsein der Strafbarkeit)

Vorstellung sittlicher Verwerflichkeit oder Einsicht in moralische Unerlaubtheit reicht nicht; umgekehrt kann Unrechtsbewusstsein bejaht werden, wenn Täter aus sittlichen, moralischen Gründen „reines Gewissen hat“ (Gewissens- oder Überzeugungstäter)

### **1. Inhalt**

Unrechtsbewusstsein = pauschale Gesamtbewertung der Tat als Verstoß gegen die Rechtsordnung. Die laienhafte Vorstellung genügt, dass Tun Unrecht ist.

### **2. Arten**

#### **a. Aktuelles Unrechtsbewusstsein**

positive Kenntnis des rechtlichen Verbotenseins der Verhaltensweise (psychischer Vorgang)

##### **aa. Aktives Unrechtsbewusstsein**

Täter denkt explizit daran

##### **ab. Latentes Unrechtsbewusstsein**

Unwertbewusstsein stellt sich automatisch mit Tatvorstellung ein, insb. bei Affekt-/Gewohnheitstätern

## **b. Potentielles (virtuelles) Unrechtsbewusstsein (Verbotsirrtum; § 9 1. Satz 2, Fall FinStrG)**

Vorwerfbar fehlendes Unrechtsbewusstsein (Verbotsirrtum); bei unbewusster Fahrlässigkeit kommt nur potentielles Unrechtsbewusstsein in Frage

### **ba. Bloßer Bewertungssirrtum**

Sachverhalt an sich richtig wahrgenommen (sonst schon Tatbildirrtum oder Irrtum über rechtfertigenden Sachverhalt).

### **bb. Direkter Verbotsirrtum**

Sachverhalt ist generell kein Verstoß gegen die Rechtsordnung

### **bc. Indirekter Verbotsirrtum**

generelle Rechtswidrigkeit erkannt, aber über Existenz eines Rechtfertigungsgrundes oder über seine Grenzen geirrt.

### **dc. Folgen eines Verbotsirrtums**

Verbotsirrtum wird vom FinStrG mit guten Gründen gleich behandelt wie der Tatbildirrtum und führt richtigerweise unter den dort genannten Voraussetzungen zur „Zurechnung“ von Fahrlässigkeit (Vorliegen eines entsprechenden Fahrlässigkeitsdelikts, Beruhen des Irrtums auf objektiver und subjektiver Fahrlässigkeit, Zumutbarkeit der Erkennbarkeit des Unrechts – siehe oben beim Tatbildirrtum).

## **c. Irrtum über einen rechtfertigenden Sachverhalt (vgl § 8 StGB)**

Schließt Unrechtsbewusstsein aus, weil Täter glaubt, rechtmäßig zu handeln, wenn er irrtümlich eine Rechtfertigungssituation annimmt und die Voraussetzungen der Rechtfertigungshandlung zu erfüllen.

## **C. Zumutbarkeit rechtmäßigen Verhaltens (Entschuldigungsgründe; § 10 1. Fall FinStrG, § 9 2. Satz FinStrG)**

Entschuldigungsgründe sind besondere Umstände, die geeignet sind, das Handeln des Täters auch für einen rechtstreuen Menschen verständlich zu machen.

### **1. Schuldausschließungsgründe**

Schuldfähigkeit und Unrechtsbewusstsein konstituieren die Schuld.

### **2. Entschuldigungsgründe**

vermindern die Schuld bis unter das Maß der strafwürdigen Vorwerfbarkeit. Normgemäßes Verhalten auch in Ausnahmesituationen gefordert, aber soll nicht mit Mitteln des Strafrechts erzwungen werden, wenn rechtmäßiges Verhaltens unzumutbar ist.

## **a. Entschuldigender Notstand (§ 10 1. Fall FinStrG iVm § 10 StGB)**

### **aa. Notstandssituation**

identisch mit unmittelbar drohenden bedeutenden Nachteil bei rechtfertigendem Notstand

*Der Vermieter eines großen Lagerraums, in dem laut Angaben des Mieters Elemente von Fertigteilhäusern gelagert und bearbeitet werden, entdeckt eines Tages, als er wieder einmal den Arbeitern dieses Lages mit seinem Gabelstapler bei Abladen von Europaletten hilft und die blickdicht verpackte Ware beschädigt, dass sich darin Feinschnitttabak befindet – in dem von ihm vermieteten Lager werden illegal Zigaretten hergestellt. Er fordert vom „Boss“ der Arbeiter, dass dies sofort eingestellt wird. Der antwortet ihm, dass er das nicht alleine entscheiden könne, da müsse er erst die „Höheren“ fragen und die hätten ihm schon einmal in einer ähnlichen Situation geantwortet: „Eine Patrone kostet einen Euro!“*

### **ab. Notstandshandlung**

Das gerettete Gut muss nicht eindeutig höherwertig sein als das geopferte. Die Notwendigkeit der Rettungshandlung ist auch nicht so streng: War in der Lage des Täters von einem rechtstreuen Menschen aus seinem Verkehrskreis ein anderes Verhalten zu erwarten? IdR ja, weil das Abgabenrecht insbesondere bei wirtschaftlichen Schwierigkeiten eine Reihe von legalen Auswegen anbietet - von Zahlungserleichterungen (Stundung, Aufschub) bis hin zur Nachsicht der Abgabenschuld.

Verhältnismäßigkeit: Die Beeinträchtigung darf nicht unverhältnismäßig schwerer wiegen als der drohende Nachteil. Unangemessene Abwehr kann trotzdem „nicht unverhältnismäßig schwerer wiegen“.

Bei wirtschaftlichem Notstand wird auch entschuldigender Notstand von der Rechtsprechung verneint.

*Das Leben des Vermieters (und seiner Frau und Kinder) des Lagerraums überwiegt die Fiskal- und Tabak(handels)Monopolansprüche bei Weitem.*

### **ac. Wissen um Notstandssituation und Rettungswille**

Wie beim rechtfertigenden Notstand muss dem Beschuldigten die Notstandslage bewusst sein

Ein Irrtum nach § 10 Abs 2 2. Satz StGB verlangt auch den Rettungswillen („um .. Nachteil abzuwenden“ und führt zum Ausschluss der Bestrafung wegen vorsätzliche Begehung).

### **ad. Ausschluss des entschuldigenden Notstands**

Wer sich der Gefahr bewusst ausgesetzt hat ohne von der Rechtsordnung anerkannten Grund. Dann besteht Ausweichpflicht.

### **ae. Irrtum über entschuldigenden Sachverhalt (§ 10 Abs 2 2. Satz StGB)**

Führt zur Bestrafung wegen Fahrlässigkeit, wenn der Irrtum auf Fahrlässigkeit beruht und es ein entsprechendes Fahrlässigkeitsdelikt gibt

*Die Drohung gegenüber dem Vermieter des Lagerraums („Eine Patrone kostet einen Euro“) war gar nicht ernst gemeint, der Vermieter hat sie aber ernst genommen und nicht die Polizei/den Zoll alarmiert. Hätte ein einsichtiger und besonnener Mensch aus dem Verkehrskreis des Vermieters erkannt, dass diese Drohung gar nicht ernst gemeint ist.*

### **b. Entschuldbare Fehlleistung (§ 9 2. Satz FinStrG)**

Bei einer entschuldbaren Fehlleistung – mag sie vorsätzlich oder fahrlässig herbeigeführt worden sein – wird dem Täter nicht einmal Fahrlässigkeit „zugerechnet“, dh er wird straffrei. Dieser allgemeine Entschuldigungsgrund liegt dann vor, wenn auch einem rechtstreuen Menschen dieser Fehler passieren hätte können.

*Das Verfahren gegen den Notarsubstituten, der die vom Vermögensberater unterschriftreif vorbereitete Einkommensteuererklärung unterfertigt und eingereicht hat, in der das Pflichtfeld „Anzahl der inländischen gehalts- und pensionsauszahlenden Stellen“ nicht mit einer „1“ versehen hat, ist ebenso wie das gegen den Vermögensberater nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung vor dem Spruchsenat wegen entschuldbarer Fehlleistung eingestellt worden.*

## **Sonstige Voraussetzungen der Strafbarkeit**

### **I. Strafausschließungsgründe**

Sie liegen schon im Zeitpunkt der Tathandlung vor und verhindern, dass die Strafbarkeit entsteht. Geprüft werden sie dem Fallprüfungsschema entsprechend erst zum Schluss.

#### **A. Mangelnde Strafwürdigkeit der Tat (§ 25 FinStrG)**

Ausgeschlossen bei vorsätzlicher Hinterziehung von begünstigtem, gekennzeichnetem Gasöl (§ 11 Abs 3 Mineralölsteuergesetz 1995)

Judikatur: Kein bejahendes Erkenntnis veröffentlicht. Hängt vielleicht mit § 25 Abs 2 FinStrG zusammen, der Ausnahme von Anzeigepflicht unter den Voraussetzungen des Abs 1 vorsieht: Abgabenbehörden filtern Fälle heraus.

##### **1. Geringfügiges Verschulden (§ 25 Abs 1 FinStrG)**

Handlungs- und Gesinnungsunwert müssen absolut und gegenüber typischen Deliktsfällen deutlich abfallen.

Geringer Handlungsunwert: Vorsatz, subjektive Sorgfaltswidrigkeit bei Fahrlässigkeit - nicht gering bei Hauptschullehrer, der Waren im Wert von 60.000 ATS nicht gestellt hat; einem Hauptschullehrer wird die genaue Kenntnis zollrechtlicher Bestimmungen zumeist fehlen, es ist jedoch bereits nach den Erfahrungen des täglichen Lebens bekannt, dass die Einfuhr einer Ware im Wert von S 60.000,- in allen Ländern zollrechtliche Folgen auslöst (VwGH 21. 11. 1985, 85/16/0086).

Geringer Gesinnungsunwert: Fehler in Übergangsphasen von altem zu neuem Steuerrecht (Erlass BMF 8. 3. 1989, 02 0101/4-IV/2/89), Tat steht in auffallendem Widerspruch zu bisherigem rechtstreuen Verhalten, getilgte Strafen sind dabei zu berücksichtigen (ecolex 1991, 886 = SWK 1991, R 202 = ÖStZB 1992, 74), Unbesonnenheit, drückende Notlage zB aus Arbeitslosigkeit, untergeordnete Tatbeteiligung, Verleitung durch andere.

Der Erfolgsunwert spielt hier keine Rolle, er wird bei den Tatfolgen gesondert geprüft.

##### **2. Keine oder unbedeutende Tatfolgen (§ 25 Abs 1 FinStrG)**

Keine Folgen beim Versuch, bei schlichten Tätigkeits-, echte Unterlassungsdelikten.

Unbedeutende Folgen der Tat insgesamt – also auch über mehrere Perioden (32.000 über vier Einkommensteuerperioden verteilt (VwGH 16. 2. 1994, 91/13/0210 = StInd 1994/2484): Abgabenverkürzung nur kurzfristig eingetreten, weil Täter nur Frist versäumt und dann entrichtet hat; nicht berücksichtigt werden darf dabei aber der Umstand, dass die Abgaben später nach Festsetzung etc entrichtet werden (ecolex 1991, 886 = SWK 1991, R 202 = ÖStZB 1992, 74), bei Ver-

kürzungsbeträgen von 632.524 ATS (VwGH 17. 9. 1986, 83/13/0033 = StInd 1986/1799), 26.000 ATS (VwGH 27. 9. 1990, 89/16/0046 = ARD 4277/107/91= SWK 1991, R 22=ÖStZB 1991, 118= ÖZSN 1991 H 9, 17.) stets verneint. OGH: Dieselben Kriterien wie bei Entwendung, Notbetrug etc (1000 Ats und Opferempfindlichkeit; Lehre 2500 ATS, ARD 4064/16/89 = ÖJZ 1988/51 (NRsp); 32.000 ATS (VwGH 16. 2. 1994, 91/13/0210 = ARD 4559/39/94)

### **3. Verwarnung aus Gründen der Spezialprävention**

#### **B. Nicht schweres Verschulden berufsmäßiger Parteienvertreter und Parteienberater bei der fahrlässigen Abgabenverkürzung (§ 34 Abs 3 FinStrG)**

Notare, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder machen sich wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung in Ausübung ihres Berufes bei der Vertretung/Beratung in Abgabensachen nur dann strafbar, wenn sie „schweres Verschulden“ trifft.

Maßstab ist der gewissenhafte Vertreter aus dem Verkehrskreis des Täters: Schweres Verschulden liegt vor, wenn der Sorgfaltsvorstoß grob fahrlässig (auffallend sorglos) ist. Das hängt ab von der Wahrscheinlichkeit der Verkürzung und von der Höhe der Verkürzung: Je größer die Gefahr, je höher der drohende Schaden, desto sorgfältiger ist der maßgerechte Vertreter/Berater, desto eher liegt grobe Sorgfaltswidrigkeit vor. Individuelle Indispositionen wie familiäre, berufliche Schwierigkeiten mindern die Schuld.

## **II. Strafaufhebungsgründe**

Heben den an sich begründeten Strafanpruch durch Umstände, die nach der Tat eintreten, wieder auf.

### **A. Verjährung der Strafbarkeit (Verfolgungsverjährung, § 31 FinStrG)**

Gründe für die Strafaufhebung wegen Verfolgungsverjährung sind die Probleme bei der Wahrheitsfindung und Beweisbarkeit und der zunehmende Wegfall general- und spezialpräventiver Strafbedürfnisse lange Zeit nach der Tat. Seit der FinStrG Nov 1998 – in Kraft getreten am 13. 1. 1999 - ist wieder einmal die absolute Verjährung im gerichtlichen Finanzstrafverfahren abgeschafft.

#### **1. Beginn des Fristlaufs**

##### **a. Ab Abschluss der Tätigkeit, Aufhören des Verhaltens (§ 31 Abs 1 2. Satz FinStrG)**

- aa. Ab Abschluss der Tätigkeit beim schlichten Tätigkeitsdelikt
- ab. Ab Verstreichen der Frist beim echten Unterlassungsdelikt
- ac. Ab Betätigung des Tatentschlusses durch Ausführungshandlung, ausführungsnahe Handlung beim Versuch des Erfolgsdelikts

ad. Ab dem jeweils letzten Akt beim Fortsetzungszusammenhang

**b. Ab Eintritt des Erfolgs beim vollendeten Erfolgsdelikt; des letzten Teilerfolgs bei Fortsetzungszusammenhang (§ 31 Abs 1 3. Satz FinStrG)**

ba. Ab Zustellung des Bescheids bei veranlagten Abgaben, ab Verkündung des Erkenntnisses beim Begehungsdelikt; beim Unterlassungsdelikt ab Verstreichen der Erklärungsfrist.

bb. Ab Verstreichen der Frist für Entrichtung/Abfuhr bei Selbstbemessungsabgaben.

bc. Ab Zustellung des Bescheids bei der Festsetzung einer Abgabengutschrift, ab Geltendmachung, wenn Gutschrift nicht durch Bescheid festgesetzt wird.

bd. Ab Zustellung des Bescheids bei der Erstattung, Vergütung, Abgeltung einer außerordentlichen Belastung

be. Ab Zustellung des Bescheids beim Verzicht, bei der Nachsicht

bf. Ab der erstmaligen missbräuchlichen Verwendung begünstigter Sachen

**c. Kein Beginn des Fristlaufs vor Beginn des Fristlaufs für Festsetzungsverjährung nach den §§ 208 iVm § 207 BAO (§ 31 Abs 1 4. Satz FinStrG)**

ca. Steuern mit Ablauf des Jahres, in dem Steueranspruch entstanden ist (§ 208 Abs 1 lit a BAO)

cb. Ersatz für zu Unrecht geleisteter, Rückzahlung zu Unrecht bezogener Beihilfen und Rückforderung zu Unrecht zuerkannter Erstattungen, Vergütungen oder Abgeltungen mit Ablauf des Jahres, in denen sie geleistet worden sind (§ 208 Abs 1 lit c BAO)

cc. Erbschafts- und Schenkungssteuer bei Erwerben und bei Zweckzuwendungen von Todes wegen mit Ablauf des Jahres, in dem die Abgabenbehörde Kenntnis vom Erwerb, Zuwendung erlangt hat (§ 208 Abs 2 BAO)

cd. Zölle mit Entstehen der Zollschuld (Art 221 Abs 3 Zollkodex), das ist bereits im Tatzeitpunkt zB des Schmuggels

**2. (Quasi-)Absolute Verjährung verwaltungsbehördlich strafbarer Finanzvergehen 10 Jahre (§ 31 Abs 5 FinStrG)**

Sind ab Beginn des Fristlaufs – bei den Finanzvergehen nach § 49a FinStrG beginnt diese Frist ab Ende der Schenkungsmeldungsanzeigefrist des § 121a Abs 4 BAO und der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs 6 EStG 1988 zu laufen – 10 Jahre verstrichen, ist die Tat im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht „absolut“, das heißt unabhängig von den unter 3. genannten Hemmungen und Nichteinrechungszeiträumen verjährt.

Nicht eingerechnet in die 10 Jahre wird allerdings die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder des damit zusammenhängenden Abgaben- oder

Monopolverfahren ein Verfahren beim VfGH oder VwGH anhängig ist (iVm Abs 4 lit c FinStrG).

Beim Fortsetzungszusammenhang lässt der VwGH diese Frist erst ab dem letzten Teilakt laufen. Die 10-Jahres-Frist ist im verwaltungsbehördlichen Verfahren auch noch im RM-Verfahren zu berücksichtigen.

**Nicht mehr gibt es die 15-jährige absolute Verjährung für gerichtlich strafbare Finanzvergehen seit der FinStrG Nov 1998 = 13.1.1999!** Neuere Judikatur des OGH bezüglich „günstigeres Recht“ schließt Anwendung der absoluten Verjährung für Taten zwischen 1.1.1986 bis 12.1.1999 aus.

### **3. Abzug von bisher ermittelten Dauer wegen Hemmung des Fristablaufs (§ 31 Abs 4 FinStrG)**

a. Zeit, während der gesetzliche Verfolgungshemmung (Immunität eines Abgeordneten, § 31 Abs 4 lit a FinStrG)

b. Zeit, während der ein Strafverfahren bei der Staatsanwaltschaft, bei Gericht oder bei der Finanzstrafbehörde geführt wird (§ 31 Abs 4 lit b FinStrG)

verwaltungsbehördliche Anhängigkeit ab Einleitung des Verfahrens (§ 83 FinStrG) oder Verfolgungshandlungen iS des § 14 Abs 3 FinStrG (zB Anordnung der Vernehmung als Beschuldigter)

c. Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder des damit zusammenhängenden Abgaben- oder Monopolverfahrens ein Verfahren beim VfGH oder VwGH anhängig ist (§ 31 Abs 4 lit c FinStrG)

Anhängigkeit ab Einlangen der Beschwerde beim Höchstgericht bis Zustellung des Erkenntnisses an die belangte Behörde

d. Zeit, für diversionelle Erledigungen (zB Probezeiten) bei Jugendstrftaten (§ 31 Abs 4 lit d FinStrG)

**4. Hemmung des Fristablaufs durch Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens** noch während der Verjährungsfrist, bis auch das neue Finanzvergehen verjährt ist – keine Hemmung durch vorsätzliche Finanzvergehen, bei denen mangelnde Strafwürdigkeit der Tat (§ 25 FinStrG) vorliegt oder die wegen Geringfügigkeit eingestellt werden (§ 191 StPO) – Ablaufhemmung (§ 31 Abs 3 FinStrG) – strittig, ob das auch für fahrlässige Finanzvergehen gilt (Rechtsprechung ja).

### **5. Dauer der Verjährungsfrist (§ 31 Abs 2 FinStrG)**

1. drei Jahre bei Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 FinStrG

2. ein Jahr bei den anderen Finanzordnungswidrigkeiten

3. fünf Jahre bei Finanzvergehen ieS

## B. Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)

Zwecke: Schadensgutmachung, Entdeckung neuer Steuerquellen, Vermeidung des Zwangs zur Selbstbeschuldigung (Art 90 Abs 2 B-VG, Art 6 EMRK) vor allem bei Periodensteuern.

Die Selbstanzeige besteht (bei einem Verkürzungsdelikt) aus drei Schritten.

### 1. Die Darlegung der Verfehlung:

Vor irgendeinem Zollamt, wenn ein Zollamt nach den §§ 26 bis 28 AVOG 2010 oder nach anderen Vorschriften die „Handhabung“ der verletzten Vorschriften obliegt (insbesondere Zoll, Einfuhrumsatz- und Verbrauchssteuern, Tabakmonopol) obliegt; sonst vor irgendeinem Finanzamt muss **die Verfehlung** dargelegt werden (im Zweifel die Darlegung zeitgleich an ein ZA und ein FA faxen!).

Dabei ist schriftlich (ist zu empfehlen) oder mündlich der Sachverhalt zu schildern, durch den der anzeigewillige Täter das Finanzvergehen verwirklicht hat (Individualisierung und Konkretisierung der Tat). Sowohl der sachliche Umfang: durch konkret welche Handlungen/Unterlassungen („Zuwiderhandlungen“) sind welche Abgaben in welchen Perioden verkürzt worden –, als auch der persönliche Umfang: welche Personen haben sich am Finanzvergehen beteiligt, wer aller soll straffrei werden – der Selbstanzeige ist abzustecken.

Ergänzungen früherer Darlegungen (Stufenselbstanzeigen) werden nur in sehr eingeschränktem Maße akzeptiert (bei unbewusster Fahrlässigkeit noch am ehesten). Ist die Darlegung unvollständig, liegt eine Teilselbstanzeige vor, die nur „insoweit“, also teilweise Straffreiheit mit sich bringt.

Auf die Bezeichnung „Selbstanzeige“ kommt es nicht an, es muss aus dem Schriftstück/der mündlichen Schilderung nur der Inhalt oben klar hervorgehen.

Konkludente Selbstanzeigen sind anerkannt, wenn aus ihnen zwangsläufig die Verfehlung hervorgeht – zB durch Neueinreichung einer inhaltlich falschen Abgabenberklärung, aus der sich zwangsläufig ergibt, dass die alten Angaben falsch gewesen sind. Die korrekte Jahresumsatzsteuererklärung saniert – das ist recht großzügig – die Umsatzsteuervorauszahlungshinterziehungen des betreffenden Jahres vollständig, nach dem am 1.1.2013 in Kraft tretenden neuen Abs 7 braucht dabei keine Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen Monaten erfolgen (damit wird der entgegenstehenden Judikatur des UFS Linz der Boden entzogen werden).

Die Darlegung der Verfehlung muss **rechtzeitig** sein, das ist nicht der Fall bei:

#### a. Betretung auf **frischer Tat** (§ 29 Abs 1 FinStrG).

*Ein Zöllner sieht den Fahrer eines Dieselfahrzeugs beim Tanken von „Heizöl“, stellt ihn zur Rede und der Fahrer sagt: „Gut dass ich Sie treffe, ich möchte gerne wegen der Verwirklichung von § 11 MineralölsteuerG Selbstanzeige erstatten“.*

#### b. **(teilweiser) Entdeckung der Tat** durch die Abgabenbehörde (hM), ein Gericht, die Staatsanwaltschaft oder sonst eine Einrichtung, die von der Anzeigepflicht ei-

nes Finanzvergehens nach den §§ 80, 81 FinStrG betroffen ist, **sofern** der Anzeiger **Kenntnis von der Entdeckung der Tat hat** (§ 29 Abs 3 lit b 1. Fall FinStrG; bei einer Kontrollmitteilung, von der der Anzeiger Kenntnis erlangt hat, weil ihn sein Geschäftspartner von der Betriebsprüfung bei ihm informiert hat, kann das ein Problem sein);

c. **unmittelbarem Bevorstehen der Entdeckung der Tat**, durch die **Zollvorschriften** verletzt wurden (§ 29 Abs 3 lit b 2. Fall FinStrG; unsachliche Einschränkung der Selbstanzeige bei Zollvergehen);

d. **Verfolgungshandlungen** gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat beteiligte Täter oder gegen Hehler (§ 29 Abs 3 lit a FinStrG); der Anzeiger muss davon **keine Kenntnis haben**. Das ist eine gefährliche Falle, weil die Verfolgungshandlungen im Sinne des § 14 Abs 3 FinStrG von außen oft nicht einmal erkennbar sind: Es muss ein **Hoheitsakt** sein, der die Prüfung des Verdachts wegen eines Finanzvergehens erkennen lässt (eine Strafanzeige an die Staatsanwaltschaft oder an die Finanzstrafbehörde erster Instanz ist deshalb noch keine Verfolgungshandlung), der **nach außen in Erscheinung tritt** (nicht der Aktenvermerk über eingelangte Strafanzeige) und sich gegen **eine individuell bestimmte Person** richtet, die **eines Finanzvergehens beschuldigt** wird (der Name ist erforderlich, nicht gegen unbekannte Täter; die Anfrage der Finanzstrafbehörde im Kfz-Zentralregister, die ua dem Zwecke der Erhebung des Namens des Zulassungsbesitzers dient, stellt keine gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen gerichtete Verfolgungshandlung dar; VwGH ÖStZB 1998, 752), und zwar wegen einer **konkret bestimmten Tat** (Tatzeit, Tatort etc muss schon bekannt sein) von einem **Gericht, der Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde oder einem in § 89 Abs 2 FinStrG genannten Organ** gesetzt wird (Organe der Finanzstrafbehörden, Abgabenbehörden, des öffentlichen Sicherheitsdienstes wie Polizisten);

e. Darlegung einer vorsätzlichen Finanzstraftat **nicht „bei Beginn“ einer abgaben- oder zollbehördlichen Prüfung** (§ 29 Abs 3 lit c FinStrG; Betriebsprüfung, Nachschau etc): Beginn der Amtshandlung ist nach der Rechtsprechung die nach außen erkennbare Aufforderung zur Vorlage der erforderlichen Bücher, Aufzeichnungen und sonstigen Unterlagen, die Darlegung der Verfehlung muss unmittelbare Reaktion auf diese Amtshandlung sein; es kommt nur auf die objektiven Umstände an, nicht darauf, was der Anzeiger subjektiv für den Beginn gehalten hat.

Fahrlässige Finanzstraftaten können auch noch während einer solchen Prüfung dargelegt werden, wenn sie dem Geprüften eher ein- als dem Prüfer auffallen.

Entscheidend ist das Einlagen der Darlegung der Verfehlung beim Zoll- oder Finanzamt, Zeiten des Postlaufs oder das Übersenden einer unzuständigen an die zuständigen Behörden gehen zu Lasten des Anzeigers.

**2. Die Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung der Abgabe bedeutsamen Umstände „ohne Verzug“:** Die für die Feststellung der Abgabenverkürzung bedeutsamen Umstände müssen der für die Verwaltung der verkürzten Abgabe sachlich und örtlich zuständigen Behörde offengelegt werden: Durch Bichtigung der falschen Angaben, durch Nachholung unterlassener Angaben und

durch Ergänzung fehlender Angaben sind der Behörde die Grundlage zu liefern für eine rasche und richtige Festsetzung des verkürzten (Rückforderungs)Anspruchs.

Wenn vom Anzeiger Beweismittel verlangt werden, die er besitzt, muss er sie vorlegen. Wenn er solche Beweismittel nicht (mehr) hat, zB bei der unbewusst fahrlässigen Abgabenverkürzung oder auch sonst, dann hat er das anzugeben und eine **Selbstschätzung** vorzunehmen, die sich nach den Regeln richtet, die auch die Behörde angewandt hätte – er muss zugleich mit der Darlegung der Verfehlung plausibel machen, dass ihm die Vorlage der erforderlichen Unterlagen unmöglich ist, die Grundlagen seiner Schätzung detailliert aufzeigen und die gewählte Schätzmethode bekannt geben. Verschätzt sich der Anzeiger zu seinen Gunsten, liegt nur eine Teilselbstanzeige vor; deshalb ist es ratsam, eher hoch schätzen und dann das Zuviel zurückzufordern.

Die Offenlegung muss laut § 29 Abs 2 1. Satz FinStrG „ohne Verzug erfolgen“, sich die Offenlegung für später vorzubehalten (kommt oft vor!), schadet. „Ohne Verzug“ deuten die Höchstgerichte als „grundsätzlich zugleich mit der Darlegung der Verfehlung, neuere Tendenzen zeigen aber, dass auch der OGH einer „realistischeren“ Betrachtung zuneigt und „fallbezogen“ als „ohne vermeidbare Verzögerungen“ deutet (wer lange Zeit gehabt hat, die Selbstanzeige vorzubereiten, muss zugleich mit der Darlegung offenlegen, wer von einer Betriebsprüfung überrascht wird, muss die unvermeidbaren Verzögerungen bekannt geben und innerhalb von einer bis zwei Wochen offenlegen).

Eine nur teilweise Offenlegung führt in ihrem Umfang zur teilweisen Strafaufhebung.

**3. Die Entrichtung der verkürzten Abgaben, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann**, muss bei veranlagten Abgaben innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheids an den Anzeiger (mündliche Verkündung, Zustellung des Abgabenbescheids, § 97 BAO) erfolgen. Bei **Selbstbemessungsabgaben** (§§ 201, 202 BAO) läuft die Monatsfrist ab Darlegung der Verfehlung.

Die Entrichtung muss **mit „schuldbefreiender Wirkung“** erfolgen (Zahlung, Aufrechnung mit Guthaben auf dem Abgabenkonto), anteilige insolvenzrechtliche Abschreibung, Entlassung aus der Gesamtschuld schadet seit der FinStrG-Novelle 2010. Kommt es nachträglich zum Wiederaufleben der Schuld, zB weil der Insolvenzverwalter die Entrichtung mit Erfolg anficht (§§ 27 ff IO), dann lebt die Strafbarkeit wieder auf und ist das Finanzstrafverfahren formlos fortzusetzen, es sei denn, dass die Tat inzwischen verjährt ist (§ 29 Abs 2 letzter Satz FinStrG).

Zahlungserleichterungen wie **Zahlungsaufschub** und **Ratenzahlung** sind auf Antrag möglich und innerhalb der offenen Monatsfrist für die Zahlung zu stellen. Der Zahlungsaufschub darf allerdings 2 Jahre nicht übersteigen. Terminverluste bewirken Strafbarkeit für den noch aushaftenden Betrag, führen also auch hier zur Teilselbstanzeige wie eine auch sonst nur teilweise Entrichtung der Beträge.

#### **4. Neuerliche Selbstanzeige (§ 29 Abs 6 FinStrG)**

Sie betrifft die Fälle, in denen bezüglich eines bestimmten Abgabenanspruchs (ausgenommen Vorauszahlungen) die Verfehlung nicht vollständig dargelegt worden ist und inzwischen nicht die Rechtzeitigkeit der Darlegung der Verfehlung ausgeschlossen ist.

*A legt aus Angst vor der Liechtenstein CD dar, dass er 2006 Einkünfte aus in Liechtenstein veranlagtem Kapital nicht der Einkommensteuer unterworfen hat und erlangt Straffreiheit. Ein Jahr später taucht die Zürich-Bank-CD auf und A legt neuerlich dar, dass er auch Zinsen seines in Zürich veranlagen Kapitals im Jahr 2006 nicht versteuert hat.*

Um straffrei zu werden, muss der Selbstanzeiger auch noch den mit Bescheid in Höhe von 25 Prozent des sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Betrags entrichten. Tritt die Straffreiheit nicht ein, ist dieser Zuschlag zurückzuzahlen.

## **5. Die persönliche Wirkung der Selbstanzeige (§ 29 Abs 5 FinStrG)**

Die Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und die Personen, für die die Verfehlung dargelegt worden ist (an der Finanzstrafat Beteiligte, aber auch für einen Verband wie eine GmbH).

Wenn zB der steuerliche Vertreter „für die GmbH Selbstanzeige erstattet“, dann ist nicht klar, ob auch der Geschäftsführer gemeint ist. Anzeiger ist der Steuerberater, und nicht der Geschäftsführer.

Wenn aber der Geschäftsführer selbst „für die GmbH Selbstanzeige erstattet“, dann wirkt sie für ihn als Anzeiger und für die GmbH.

Es ist immer genau zu prüfen, für wen eine Selbstanzeige wirken soll und dann sind alle Beteiligten und Verbände zu benennen. Auch bei konkludenten Selbstanzeigen zB durch die korrekte Jahresumsatzsteuererklärung müssen in einem Begeitschreiben alle genannt werden, die straffrei werden sollen.

## **C. „Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag)“ - § 30a FinStrG**

Dieser Strafaufhebungsgrund wirkt, anders als die Selbstanzeige und der Rücktritt vom Versuch, für alle an der Finanzstrafat beteiligten Täter („sachlicher Strafaufhebungsgrund“).

Es erfolgt keine Eintragung ins Finanzstrafregister. Der Verkürzungszuschlag ist keine Verfolgungshandlung (§ 30a Abs 7 FinStrG), daher ist die Strafverfolgung bei nachträglicher Entdeckung weiterer Verkürzungen zulässig mit der Einschränkung, dass der Sachverhalt, dessen Strafbarkeit durch den Verkürzungszuschlag bereits aufgehoben worden ist, selbst dann nicht mehr verfolgt oder bestraft werden darf („ne bis in idem“), wenn der Verkürzungszuschlag bei Kenntnis der wahren Sachlage zB wegen zu hoher Verkürzungsbeträge gar nicht festgesetzt werden hätte dürfen.

Strafaufhebung (§ 30a Abs 1 FinStrG) tritt ein,

1. wenn im Zuge einer abgabenbehördlichen Überprüfungsmaßnahme (Außenprüfung zB nach § 147 BAO, aber auch Innenprüfung wie „Bescheidnachkontrolle“) der auf Tatsachen basierte, hinsichtlich der **objektiven und subjektiven Tatseite** (nicht hinsichtlich einer bestimmten Person als Täter) hinreichend begründete **Verdacht einer Finanzstrafat** besteht, die wegen einer tatbestandsgemäßen Abgabenverkürzung zu einer Nachforderung führt:

Laut Durchführungserlass BMF-280000/0140-IV/2/2010 sieht das BMF den Verdacht gegeben an bei:

- \* *Nichterfassen von Einnahmen*
- \* *Privataufwendungen, die als Betriebsausgaben/Werbungskosten geltend gemacht worden sind*
- \* *Unrichtige Umsatzsteuervoranmeldungen*
- \* *zu niedrige Umsatzsteuervorauszahlungen*
- \* *Abfuhrdifferenzen hinsichtlich Lohnabgaben*
- \* *Kalkulationsdifferenzen*

2. Die **Abgabenbehörde** ist **berechtigt**, eine Abgabenerhöhung festzusetzen in Höhe von 10 Prozent des Verkürzungsbetrags, sofern der Verkürzungsbetrag für einen Veranlagungszeitraum – auch hinsichtlich mehrerer Abgabenarten – insgesamt 10.000 Euro, in Summe aber (auch bei mehreren gleichzeitigen oder unmittelbar aufeinanderfolgenden Überprüfungsmaßnahmen; § 30a Abs 2 FinStrG) 33.000 Euro **nicht übersteigt** („Verkürzungszuschlag“). Der Beschuldigte hat kein Recht darauf und kein Rechtsmittel gegen die Ablehnung seines Antrags auf Verkürzungszuschlag. Die Behörde hat aber auch kein freies, sondern pflichtgemäßes Ermessen. Die Pflicht zur Strafanzeige an die Finanzstrafbehörde (§§ 80, 81 FinStrG) wird durch § 30a FinStrG durchbrochen.

3. Der Abgabe-/Abfuhrpflichtige muss sich **spätestens 14 Tage nach der Festsetzung der Nachforderung** mit dem Verkürzungszuschlag einverstanden erklären oder ihn beantragen und rechtswirksam auf die Erhebung eines Rechtsmittels gegen den Verkürzungszuschlag verzichten (die Berufung gegen die zu hohe Festsetzung der verkürzten Abgaben schadet nicht, im Falle ihres Erfolgs wird der „Verkürzungszuschlag“ nachträglich aliquot herabgesetzt; § 30a Abs 4 FinStrG).

4. Der Verkürzungszuschlag und die verkürzte Abgabe müssen innerhalb eines Monats nach deren (im Falle einer Berufung noch nicht rechtskräftigen) Festsetzung, so wie bei der Selbstanzeige, mit tatsächlich schuldbefreiender Wirkung zur Gänze entrichtet werden. Ein Zahlungsaufschub ist ausgeschlossen.

5. **Ausgeschlossen** ist der Verkürzungszuschlag,

- \* wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig ist (Verfolgungshandlung nach § 14 Abs 3 FinStrG; Einleitung des Finanzstrafverfahrens nach § 82 Abs 3 FinStrG),
- \* wenn bereits (die „Darlegung der Verfehlung“ im Zuge) eine(r) Selbstanzeige vorliegt und

\* wenn spezialpräventive Gründe gegen den Verkürzungszuschlag sprechen (§ 30a Abs 6 FinStrG): Das soll laut dem zitierten Erlass des BMF immer dann der Fall sein,

\*\* wenn noch nicht getilgte finanzstrafrechtliche Vorstrafen des Abgabepflichtigen vorliegen, das heißt, wenn bei einer Finanzordnungswidrigkeit drei bzw bei einem verwaltungsbehördlich bestraften Finanzvergehen ieS fünf Jahre noch nicht verstrichen sind seit dem Vollzug/Nachsicht der Strafe wegen der Vortat (§ 186 Abs 3 FinStrG); die Tilgungsfristen im gerichtlichen Finanzstrafrecht sind noch länger (§ 3 TilgG). Dieser „Schematismus“ ist abzulehnen. Wenn die Vortat zB eine Vorsatztat war und innerhalb der Tilgungsfrist eine Fahrlässigkeitstat begangen worden ist, dann besteht idR kein spezialpräventives Strafbedürfnis. Bei Tatwiederholungen nach demselben „modus operandi“ innerhalb der Tilgungsfrist aber schon. Bereits getilgte Taten begründen nie ein spezialpräventives Strafbedürfnis;

\*\* wenn planmäßig oder mit hoher krimineller Energie vorgegangen wurde (zB Bandenbildung, Vorsteuerbetrug, gefälschte Rechnungen, aufwändige Manipulationen, Beschäftigung von Schwarzarbeitern, eindeutig privater Aufwand gewinnmindernd geltend gemacht);

\*\* bereits innerhalb der letzten 5 Jahre ein Verkürzungszuschlag festgesetzt worden ist – auch dieser „Schematismus“ ist abzulehnen, wenn zB auf eine Vorsatztat, hinsichtlich der § 30a FinStrG angewendet worden ist, eine Fahrlässigkeitstat folgt;

\*\* die Tathandlung dem Tatbestand des Abgabenbetruges entspricht – dieser Ansatz hat aber auch schon rein gar nichts mit Spezialprävention zu tun.

Der Verkürzungszuschlag ist auch ausgeschlossen bei **Zöllen und Abgaben (Verbrauchssteuern, Altlastenbeiträge)**, die von Zollämtern einzuheben sind (§ 30a Abs 5 FinStrG). Die in der RV FinStrGNov 2010 mit nicht näher erläuterten „Besonderheiten des Zolls und der Verbrauchssteuern“ sowie mit den Sonderregelungen § 146 FinStrG (Strafverfügung bei „geringfügigen Finanzvergehen“, strafbestimmender Wertbetrag maximal 1.000 Euro) und § 108 ZollR-DG (Reiseschmuggel, strafbestimmender Wertbetrag maximal 400 Euro) erklärte Ungleichbehandlung ist unsachlich und damit sehr wahrscheinlich verfassungswidrig.

6. Abzugsverbot für den „Verkürzungszuschlag“ ebenso wie für die „Abgabenerhöhung“ bei weiterer Selbstanzeige nach § 29 Abs 6 FinStrG (§ 20 Abs. 1 Z 5 lit. d EStG 1988).

## **Unterlassungsdelikt**

menschliches Verhalten einteilbar in Aktivität (Tun) und Passivität (Unterlassen)

Begehungsdelikte stellen aktives Tun gegen Verbot unter Strafe, Unterlassungsdelikte die Nichtvornahme eines gebotenen Tuns

### **I. Einteilung der Unterlassungsdelikte**

#### **A. echtes (schlichtes) Unterlassungsdelikt**

Die Nichtvornahme eines gebotenen Tuns wird unter Strafe gestellt (bloßes Unterlassen gegen Gebot); nicht rechtzeitiges Entrichten oder Abführen einer Selbstbemessungsabgabe nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG

#### **B. unechtes Unterlassungsdelikt (Erfolgsdelikt durch Unterlassen)**

Erfolgsdelikt, das durch pflichtwidriges Unterlassen verwirklicht wird. Viele Finanzvergehen sind Erfolgsdelikte, die auch durch Unterlassen verwirklicht werden können (zB Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG, Unterlassung einer Anzeige nach § 51 Abs 1 lit a FinStrG)

### **II. Primat des Tuns**

#### **A. „gemischte“ (komplexe, mehrdeutige) Verhaltensweisen**

Wer durch Tun eine Gefahr für fremde Rechtsgüter herbeiführt oder vergrößert, ohne gleichzeitig der Verpflichtung nachzukommen, deren Beeinträchtigung hintan zu halten, verantwortet idR Erfolgsherbeiführung durch Tun

Einreichen einer unvollständigen Abgabenerklärung: Tun und Unterlassen gleichzeitig, Primat des Tuns

Abgrenzung wichtig: Unterlassen manchmal täterfreundlicher (hypothetische Kausalität, Milderungsgrund § 34 Z 5); aber im FinStrG auch täterfeindlicher (siehe früherer Erfolgseintritt bei der Abgabenhinterziehung durch Unterlassen gemäß § 33 Abs lit a 2. Fall FinStrG: mit Verstreichen der Erklärungsfrist)

#### **B. Ausnahmen vom Primat des Tuns**

Scheitert Bestrafung wegen Tuns, weil Tatbestand nicht, Rechtfertigungsgrund schon oder Schuld nicht verwirklicht, dann muss Unterlassen geprüft werden

Fahrlässiges Tun plus vorsätzliches Unterlassen führt zur Bestrafung wegen Unterlassens, weil Tun Gesamtunwert nicht ausschöpft

### **III. Fallprüfungsschema beim unechten Unterlassungsdelikt**

#### **(0. Handlungsbegriff beim Unterlassungsdelikt)**

Wenn es nicht möglich ist, mit irgendeinem positiven Tun in einer durch Willen beherrschbaren Weise aus Passivität herauszutreten (Bewusstlosigkeit, vis absoluta), fehlt Handlungsfähigkeit

Ein Zugreisender verschläft den Grenzübertritt und unterlässt „Gestellung“ der eingangsabgabepflichtigen Waren. Oder die eifersüchtige Ehefrau sperrt ihren Ehemann in den Kohlenkeller, weshalb er die Einkommensteuererklärung nicht fristgerecht einreichen kann.

#### **1. Tatbestand**

##### **a. Garantenstellung**

Objektives Tatbestandsmerkmal, das das Tatobjekt beschreibt, deshalb sind sie Sonderdelikte – unmittelbarer Täter kann nur sein, wer Träger dieser Eigenschaften ist.

##### **aa. Garantenpflicht**

Rechtspflicht zum Handeln; Garantenpflicht kann sich ergeben aus einer der zahlreichen Bestimmungen des materiellen und formellen Abgaben-, Zoll- und Monopolechts, die den Täter im Besonderen zum Tun verpflichten, das den Erfolg abwendet

##### **ab. Garantenpflicht kraft Gesetzes**

Von Gesetz über Verordnung bis hin zum Bescheid; Pflicht zur Einreichung von Abgabenerklärungen (§ 133 BAO), Wahrheits- und Offenlegungspflichten (§§ 119 ff BAO)

##### **ac. Garantenpflicht kraft freiwilliger und tatsächlicher Pflichtenübernahme**

Aus Willenserklärung und tatsächlich erfolgter Übernahme der Pflicht zum erfolgsabwendenden Tun erfolgt rechtliche Verpflichtung, egal, ob der Vertrag gültig oder anfechtbar; auch vorvertragliche Schuldverhältnisse (§ 859 ABGB) samt Sorgfaltspflichten zur Vermeidung strafgesetzwidriger Schädigungen sind genau so anerkannt wie faktische Arbeitsvertragsverhältnisse

##### **ad. Garantenpflicht kraft Gefahr begründenden Tuns („Ingerenz“)**

Dann Erfolgsabwendungspflicht, wenn durch vorangegangenes Tun eine Gefahr für den Eintritt gerade dieses Erfolgs geschaffen worden ist (falscher Rat durch Notar, Steuerberater führt zur Pflicht zur Erfolgsabwendung durch Berichtigung der unvollständigen oder falschen Abgabenerklärung)

## **b. Unterlassungssituation**

### **ba. Nichtvornahme des gebotenen Tuns**

#### **bb. tatsächliche Möglichkeit der Erfolgsabwendung durch Tun**

Notar, der falschen Rat gegeben hat, macht Urlaub im Dschungel des Amazonas und kann nicht telefonieren, um Rat zu widerrufen

### **bc. Erfolgseintritt**

#### **bd. hypothetische Kausalität**

kann die gebotene Handlung hinzugedacht werden, ohne dass der Erfolg in konkreter Gestalt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit entfiele

### **be. objektive Zurechnung des Erfolgs**

Risikoerhöhung gegenüber rechtmäßigem Alternativverhalten bereits bei hypothetischer Kausalität berücksichtigt

## **c. Vorsatz**

Vorsatz muss auch hier auf Verwirklichung aller objektiven Tatbestandsmerkmale gerichtet sein, insbesondere auch auf Garantenpflicht, auf tatbestandsbezogene Handlungsmöglichkeit

2. Rechtswidrigkeit, 3. Schuld und 4. sonstige Voraussetzungen der Strafbarkeit  
keine Besonderheiten

## VERSUCH

Grund für die Strafbarkeit des Versuchs ist nach der subjektiven Theorie die Betätigung des verbrecherischen Willens und nach der objektiven Theorie die konkrete Gefährdung des vom Tatbestand geschützten Handlungsobjekts

### I. Entschließung

straflos

### II. Vorbereitungshandlung

Jede Tätigkeit, die dem Versuch vorausgeht und die die spätere Ausführung der Tat ermöglichen, erleichtern oder absichern soll; auch straflos

### III. Versuch

Strafdrohungen für vorsätzliche Finanzvergehen gelten auch für Versuch (§ 13 Abs 1 FinStrG): bei sämtlichen vorsätzlichen Delikten möglich

Anwendbarkeit der Strafdrohungen des BT über die Tatbestände hinaus erweitert, dieselben Strafdrohungen wie beim vollendeten Delikt

#### A. Unterschied zum vollendeten Delikt

nur auf der objektiven Tatseite: Tatbild nicht vollständig verwirklicht, subjektive Tatseite identisch (Tatversatz, überschießende Innentendenzen); RW und Schuld detto

#### B. Fallprüfungsschema beim versuchten Begehungsdelikt

##### (0) Handlungsbegriff keine Besonderheiten

##### 1. Tatbestand

###### a. Nichterfüllung der objektiven Tatbestandsmerkmale

###### b. voller Tatentschluss (§ 13 Abs 2 FinStrG)

Tatplan: Vorsatztäter hat idR Vorstellung über Ausführung (Mittel, Weg zum Ziel, Auskundschaften einer Gelegenheit, Abwägen mehrerer Möglichkeiten, Verdeckung)

**ba. Tatentschluss:** Entschlossenheit zur Tatausführung; mehr als „Geneigt-Sein“, unbedingter Handlungswille, nach Erstellung des Tatplans gefasst

**bb. Vorsatz** (allenfalls erforderlicher erweiterter Vorsatz bei Gewerbsmäßigkeit)

### **c. Betätigung des Tatentschlusses (§ 13 Abs 2 FinStrG)**

durch

#### **ca. Ausführungshandlung**

objektiv betrachtet: was (hM), subjektiv betrachtet, nach Tatplan des Täters unmittelbar in die Tatbildverwirklichung münden soll (Einreichen der Abgabenerklärung durch Einwerfen in Einlaufpostkasten, Aufgeben des Briefes mit Abgabenerklärung)

#### **cb. „Ausführungsnahe Handlung“**

nur nach Tatplan bestimmbar: was nach Tatplan der Ausführungshandlung unmittelbar vorangeht (zeitliche, räumliche Nähe, „aktionsmäßiger Zusammenhang“); Eindruckstheorie: für Plückhahn schon das Unterschreiben der unrichtigen Steuererklärung

### **2. Rechtswidrigkeit und 3. Schuld** keine Besonderheiten

### **4. Sonstige Voraussetzungen der Strafbarkeit** – siehe Rücktritt vom Versuch siehe unten

### **C. Absolut untauglicher Versuch (§ 13 Abs 3 FinStrG)**

Straflosigkeit, wenn Vollendung unter keinen Umständen möglich ist

#### **a. Mangels persönlicher Eigenschaften und Verhältnisse, die Gesetz beim Handelnden voraussetzt** (Untauglichkeit des Subjekts)

rein objektiv und ex-post (Versuch des Sonderdelikts durch einen vermeintlichen Täter nicht strafbar); Gesetz stellt hier nicht auf „Art“ ab und auch Lehre nicht auf begleitenden Beobachter

#### **b. Mangels Art der Handlung (Untauglichkeit der Handlung)**

Untauglichkeit der Handlung und des Mittels (eingeschränkte Eindruckstheorie):

ba. bei Delikten mit geschlossenen Mitteln (Beschränkung auf bestimmte Begehungsmittel oder auf bestimmte Handlungsmodalität) kommt es auf rein objektive Sachlage an (falsche Beweisaussage vor Rechtspraktikant straflos, denn dieses Delikt kann nur durch Aussage vor Richter begangen werden)

bb. lässt Tatbestand jedes Mittel/jede Handlung zu, dann Tauglichkeit nach Gefährlichkeit der Handlung ex ante, also im Versuchsstadium, aus Sicht des begleitenden Beobachters zu beurteilen:

Fuchs für objektive Betrachtung (allenfalls bei zufällig abwesendem Objekt für Strafbarkeit; nicht aber bei nicht existentem).

c. Mangels Gegenstandes, an dem die Tat begangen wurde (Untauglichkeit des Objekts)

auszugehen ist von realer Sachlage (nicht wie sie sich begleitendem Beobachter dargestellt hat) und zwar Gegenstand, an dem Tat begangen wurde und seine „Art“ ist tatbestandsbezogen zu bestimmen: deshalb straflos, wenn

ca. Objekt nicht existiert und

cb. Objekt nicht Träger des geschützten Rechtsguts ist (Kauf vermeintlich gestohlener Sache), Objekt nicht jene Eigenschaft aufweist, die der Tatbestand voraussetzt und derentwegen Strafbarkeit normiert

#### **d. Rechtsprechung und Lehre**

Rechtsprechung: absolut untauglich, wenn Vollendung „objektiv unter keinen Umständen möglich war, er also bei generalisierender, von den Besonderheiten des Einzelfalls losgelöster Betrachtungsweise geradezu denkunmöglich“ war; relativ untauglich: Versuch bloß wegen Umstände des Einzelfalls gescheitert, Mittel und Objekt in abstracto durchaus geeignet, Vollendung nur in concreto nicht möglich

Kritik: Frage nur schein rational gelöst, weil Grad der Abstrahierung im Einzelfall entscheidet über Lösung, keine präzisen Kriterien, wie weit generalisiert werden muss

Lehre vom begleitenden Beobachter („Eindruckstheorie“ wegen Erschütterung des Rechtsbewusstseins der Allgemeinheit)

es kommt auf Eindruck an, den Täterverhalten im Zeitpunkt der Handlungsvor nahme, also ex-ante auf Zuschauer mit Durchschnittswissen macht, der Tatplan kennt: scheint auch ihm wie dem Täter die Vollendung möglich, liegt relativ untauglicher Versuch vor, hält Zuschauer Vollendung für ausgeschlossen, dann absolut untauglicher (Bertel: gedachter Beobachter soll intelligenter, erfahrener Mensch sein, zB Kriminalbeamter soll Urteil abgeben: wenn er Tatplan kennt und Versuch eine wenn auch geringe, aber reale Chance zur Vollendung gibt, dann strafbar, sonst nicht; allerdings nur bei Handlung, sonst nicht); praktisch bleibt für § 13 Abs 3 FinStrG kein Anwendungsfall mehr, sieht man von Wahndelikten ab, weil man nichts, „was in der Zukunft liegt“ wirklich „ausschließen kann“ (Bertel)

### **D. Versuch der Beteiligung und Beteiligung am Versuch (§ 13 Abs 1, 2 FinStrG)**

1. Versuch der unmittelbaren Täterschaft und Versuch der Bestimmung (§ 13 Abs 2 FinStrG)

Versuch der Beitragstäterschaft straflos, weil nicht erwähnt in § 13 Abs 2 FinStrG (Umkehrschluss).

2. Versuch und jede Beteiligung am Versuch (§ 13 Abs 1 FinStrG)

Bestimmungs- und Beitragstäter nur wegen Versuchs bestraft, wenn unmittelbarer Täter die Tat nur versucht hat (quantitative Akzessorietät)

## Rücktritt vom Versuch

### I. Grund für Strafaufhebung

persönlicher Strafaufhebungsgrund, Theorie der goldenen Brücke: Feuerbach/Liszt, Bockelmannsche Prämientheorie, Strafzwecktheorien: keine general- und spezialpräventive Strafbedürfnisse

### II. Unbeendeter, beendeter, fehlgeschlagener, misslungener Versuch

für Rücktritt wichtig: beim unbeendeten Versuch genügt die Aufgabe des Tatentschlusses, beim beendeten Versuch wird ein *actus contrarius* verlangt

#### A. beendeter, unbeendeter Versuch

unbeendet, wenn Täter (irrtümlich) glaubt, noch nicht alles für Vollendung Erforderliche getan zu haben; rein subjektiv nach Vorstellung des Täters (§ 16 Abs 2 StGB liefert das Argument, nach dem ernstliches Bemühen in irriger Annahme der Erfolgsabwendungsmöglichkeit genügt);

Zeitpunkt: Versuchshandlung (hL) oder Abschluss/Abbruch der letzten Ausführungshandlung?

1. Täter glaubt, eine einzige Handlung reicht nichts aus, erkennt dann aber, dass sie doch genügt: Einigkeit, dass das beendeter Versuch ist

2. Täter glaubt, dass eine einzige Handlung ausreicht, erkennt dann aber, dass dem nicht so ist

a. stellt man auf Versuchsbeginn ab, liegt beendeter, aber fehlgeschlagener Versuch vor, von dem es keinen Rücktritt gibt

b. bei Abbruchperspektive liegt unbeendeter Versuch vor!

#### B. (subjektiv) fehlgeschlagener - (objektiv) misslungener Versuch:

fehlgeschlagener Versuch: Täter erkennt oder nimmt irrtümlich an, dass Ausführungshandlung nicht zum Erfolg führt (keine Aufgabe des Tatentschlusses, deshalb Rücktritt ausgeschlossen)

misslungener Versuch: Misslingen der Tat unabhängig von Kenntnis des Täters (Rücktritt nach § 16 Abs 2 StGB möglich)

### **III. Endgültige Aufgabe des Tatentschlusses (Rücktrittswille, § 14 Abs 1 FinStrG)**

endgültige Aufgabe des vollen Tatentschlusses erforderlich: Täter muss auf jede weitere Ausführung dieser Tat verzichten – wer nur unterbricht, aufschiebt oder später so fortsetzen will, wie er sie ursprünglich geplant hat, bleibt strafbar

### **IV. Die vier Alternativen des Rücktritts vom Versuch**

#### **A. Rücktritt vom unbeendeten Versuch (§ 14 Abs 1 1. Alternative FinStrG)**

bloße Aufgabe der Ausführung genügt beim unbeendeten Versuch, wenn der Täter noch keine Handlung gesetzt hat, die nach seiner Vorstellung ohne weiteres Zutun zur Tatbildverwirklichung führen sollte.

#### **B. Rücktritt vom Versuch bei Beteiligung mehrerer (§ 14 Abs 1 2. Alternative FinStrG)**

Verhinderung der Vollendung durch die anderen erforderlich; muss nicht eigenhändig, aber auf Veranlassung des Täters erfolgen, der straffrei werden will

#### **C. Rücktritt vom beendeten Versuch eines Erfolgsdelikts (§ 14 Abs 1 3. Alternative FinStrG)**

durch actus contrarius muss Eintritt des Erfolges abgewendet werden

#### **D. Rücktritt vom Versuch durch ernstliches Bemühen um Erfolgsabwendung (Putativrücktritt, § 16 Abs 2 StGB)**

Wenn die Ausführung durch andere oder der Erfolg ohne Zutun des Täters unterbleibt, dann wird er straffrei, wenn er sich in Unkenntnis dessen freiwillig und ernstlich darum bemüht, die Ausführung oder den Erfolg abzuwenden

### **V. Rücktritt vom „qualifizierten Versuch“ (Selbstanzeige hinsichtlich des vollendeten Delikts)**

ein qualifizierter Versuch liegt dann vor, wenn im Versuch ein vollendetes Finanzvergehen steckt (zB im Versuch der Abgabenhinterziehung durch unrichtige Abgabenerklärung die Finanzordnungswidrigkeit § 51 Abs 1 lit a FinStrG durch Verletzung einer Anzeigepflicht): Wenn der Täter durch Rücktritt vom Versuch straffrei wird, lebt die Strafbarkeit wegen der Finanzordnungswidrigkeit wieder auf – hier ist (konkludente) Selbstanzeige anzunehmen, damit auch Strafbarkeit auch für das vollendete Delikt aufgehoben wird.

## **VI. Ausschlussgründe für den Rücktritt vom Versuch (§ 14 Abs 1 2. Satz, Abs 2 FinStrG)**

Anders als das StGB und das VStG verlangt das FinStrG – sieht man vom Putativrücktritt nach § 16 Abs 2 FinStrG ab - keine „Freiwilligkeit“; dafür normiert es Fälle qualifizierter Unfreiwilligkeit, die die Strafaufhebung wegen Rücktritts ausschließt.

### **A. Betretung auf frischer Tat (§ 14 Abs 1 2. Satz)**

Betretung durch alle Organe der Abgaben- und Monopolverwaltung; und durch alle Organe anderer Behörden und Ämter, die Verfolgungshandlungen im Sinne des § 14 Abs 3 setzen dürfen (§ 89 Abs 2 FinStrG), also auch Gendarmen und Polizisten

idR wird aber ohnedies ein fehlgeschlagener Versuch vorliegen, weil der Täter die Betretung bemerkt

### **B. Verfolgungshandlungen, von denen der Täter, ein anderer Beteiligter oder ein Hehler Kenntnis hat (§ 14 Abs 2 lit a, Abs 3 FinStrG)**

#### **1. Grundsätzliches**

Anders als bei der Selbstanzeige ist hier die Strafaufhebung nur bei Kenntnis von der Verfolgungshandlung durch den Täter, den Beteiligten oder Hehler ausgeschlossen. Kritik:

Rücktritt vom Versuch bei dem Hehler (Nachtäter) Kenntnis hat von Verfolgungshandlungen sind denkunmöglich.

Einladung zum Rücktritt kann sich als Falle zum Geständnis erweisen. Täuschungsverbot (§ 202 StPO, 100 FinStrG) durch materielles Recht unterlaufen.

#### **2. Legaldefinition (§ 14 Abs 3 FinStrG)**

a. Hoheitsakt, der Prüfung des Verdachts wegen eines Finanzvergehens erkennen lässt (noch nicht Strafanzeigen an Finanzstrafbehörde)

b. der nach außen in Erscheinung tritt (nicht Aktenvermerk über eingelangte Strafanzeige)

c. gegen individuell bestimmte Person, die eines Finanzvergehens beschuldigt wird – (Alias-)Name erforderlich, nicht gegen unbekannte Täter.

Anfrage der FinStrBeh im Kfz-Zentralregister, die ua dem Zwecke der Erhebung des Namens des Zulassungsbesitzers dient, stellt keine gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen gerichtete Verfolgungshandlung dar (VwGH 29. 4. 1998, 98/16/0038, ÖStZB 1998, 752)

d. wegen einer konkret bestimmten Tat

e. gegen Täter, Beteiligten oder Hehler

f. durch ein Gericht, eine Staatsanwaltschaft, eine Finanzstrafbehörde oder ein in § 89 Abs 2 FinStrG genanntes Organ (Organe der Finanzstrafbehörden, Abgabenbehörden, des öffentlichen Sicherheitsdienstes wie Polizisten)

### **3. Kenntnis von Verfolgungshandlung**

Wissentlichkeit, also sicheres Wissen gefordert

#### **C. Nach Abgabe einer Erklärung anlässlich der Durchführung eines Zollverfahrens (§ 14 Abs 2 lit b FinStrG)**

geschaffen worden, weil Zweifel über „Betretung auf frischer Tat“, wenn nach Aufforderung, den Kofferraum zu öffnen, Pelzmantel deklariert wird, von dem man zunächst nichts wissen wollte und den der Zöllner noch nicht gesehen hat – in Wahrheit fehlgeschlagener Versuch

Wenn man Text wörtlich nimmt, ist Rücktritt vom Versuch beim Schmuggel und der Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben fast immer ausgeschlossen, weil immer schon irgendwelche Erklärungen abgegeben worden sind (Gestellung nach Art 4 Z 19 ZK;) nur noch beim Schmuggel über die „grüne Grenze“ möglich.

Lösung: Ausschluss nur noch, wenn Entdeckung der Tat, durch die Zollvorschriften verletzt worden sind, unmittelbar bevorsteht – siehe § 29 Abs 3 lit b 2 Fall FinStrG

## Fahrlässigkeitsdelikt

### I. Allgemeines

§ 8 Abs 2 1. Fall FinStrG regelt die unbewusste Fahrlässigkeit

§ 8 Abs 2 2. Fall FinStrG die bewusste Fahrlässigkeit

### II. Fallprüfungsschema bei Fahrlässigkeitsdelikt

auch dreigliedrig, Vorsatz durch subjektive Sorgfaltswidrigkeit ersetzt (nach hM gehört objektive Sorgfaltswidrigkeit zum Fahrlässigkeitstatbestand, und die subjektive zur Fahrlässigkeitsschuld)

(0) Handlungsbegriff

#### 1. Tatbestand

##### a. Objektive Sorgfaltswidrigkeit inklusive objektive Zurechnung des Erfolgs

Außerachtlassung der Sorgfalt, zu der der Täter „nach den Umständen verpflichtet“ (objektive Sorgfaltswidrigkeit)

beim Fahrlässigkeitsdelikt rechtlich relevantes Verhalten uU weit zurückliegend, was schwierig ist, festzustellen: jenes Verhalten, das rechtlich missbilligtes Risiko der Tatbildverwirklichung geschaffen hat

Wie bei Vorsatzdelikt sind zu prüfen die die soziale Adäquanz iws, also die soziale Adäquanz ieS (historisch gewachsene allgemein übliche Verhaltensweisen im öffentlichen Interesse samt ihren Grenzen Rechtsnormen, Verkehrs-, Sozialnormen und Sorgfalt des einsichtigen und besonnenen Menschen sowie Vertrauensgrundsatz und erlaubtes Risiko) und die Risikoverwirklichung (spezielle objektive Zurechnung) samt Adäquanzzusammenhang, Risikozusammenhang (Schutzzweck der Norm, also räumlich und sachlich begrenzter Schutzzweck der Norm, Verwirklichung eines allgemeinen Lebensrisikos, Mitwirkung an fremder Selbstgefährdung, nachträgliches Fehlverhalten des Opfers oder eines Dritten) und die Risikoerhöhung gegenüber rechtmäßigem Alternativverhalten.

##### b. Subjektive Sorgfaltswidrigkeit

Außerachtlassung der Sorgfalt, zu der Täter „nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt“ ist (subjektive Sorgfaltswidrigkeit)

subjektiv sorgfaltswidrig handelt, wer in konkreter Situation objektiv gebotene Sorgfalt außer acht lässt, obwohl er nach individuellen geistigen und körperlichen Verhältnissen Tatbestandsverwirklichung voraussehen hätte können oder vorausgesehen hat und sie durch Unterlassen der Handlung oder durch sorgfältigeres Handeln vermeiden hätte können

bei bewusster Fahrlässigkeit: Risiko unterschätzt oder zu ihm nicht Stellung genommen oder auf Nichteintritt leichtfertig vertraut.

Maßstab: geistige Verhältnisse (intellektuelle Fähigkeiten, Erfahrungswissen), körperliche Verhältnisse (Alter, Geschlecht, Gesundheit, körperliche Trainiertheit) im Tatzeitpunkt; Erkennbarkeit der realen Tatbildverwirklichung, tatsächlicher Zusammenhänge

subjektive Sorgfaltswidrigkeit nach hM ein Schuldelement; richtig wie Vorsatz Teil des Handlungsunrechts: Handlungsunwert hängt nicht nur davon ab, ob „einsichtiger und besonnener Mensch“, sondern vor allem, ob der Täter die Tatbestandsverwirklichung erkennen und vermeiden hätte können:

Argumente für Prüfung auf Tatbestandsebene:

ba. wie bei Vorsatz geht es um intellektuelle Erfassung der Tatbildmerkmale; und nicht um Bewertung des richtig Erfassten als verboten (Zurechnungsfähigkeit, Unrechtsbewusstsein):

Vorsatz ist tatsächliche Kenntnis, Fahrlässigkeit ist mögliche Kenntnis der Tatbildverwirklichung

bb. bewusste Fahrlässigkeit: Voraussicht der Tatbestandsverwirklichung (fast) gleich wie bei Vorsatz, also Gleichbehandlung angesagt

bc. normtheoretische Argumente für Zuordnung zum Unrecht: Norm nur dann sinnvoll, wenn Normverstoß für Adressaten vermeidbar: „Wirksamkeit des Rechts endet an den Grenzen des Intellekts des Normunterworfenen“ (Jakobs); siehe Unterlassungsdelikt, bei dem ungeschrieben die tatsächliche Erfolgsabwendungs möglichkeit vorausgesetzt wird.

## **2. Rechtswidrigkeit**

wie bei Vorsatzdelikt; strittig nur, ob auch subjektive Rechtfertigungselemente bei unbewusster Fahrlässigkeit verlangt werden dürfen (statt Kenntnis der Rechtfertigungssituation soll „objektive Erkennbarkeit“ genügen (Burg); hM gleich behandeln wie bei Vorsatzdelikt)

## **3. Schuld (Besonderheiten)**

Schuldfähigkeit und Unrechtsbewusstsein gleich wie bei Vorsatzdelikt - bei unbewusster Fahrlässigkeit nur potentielles Unrechtsbewusstsein denkbar.

### **a. Zumutbarkeit sorgfaltsgemäßen Verhaltens**

Fahrlässigkeitsschuld entfällt auch dann, wenn dem Täter Erfüllung der objektiven Sorgfaltspflicht möglich gewesen wäre, aber an ihn derart hohe Anforderungen gestellt hätte, dass ihre Verfehlung rechtlich nicht mehr vorwerfbar ist“; nach einhelliger Meinung weiter als Entschuldigender Notstand nach § 10 1. Fall FinStrG iVm § 10 StGB, auch Fälle leichtester Fahrlässigkeit sollen mit ihr ausgeschieden werden.

Zumutbarkeit sorgfältigen Verhaltens: augenblickliche körperliche, seelische und geistige Verfassung, Erregungszustände, Ablenkung, Übermüdung, Stress

bei unbewusster Fahrlässigkeit: War Erkennen des Risikos und Vermeidung durch Unterlassung der Handlung zumutbar?

bei bewusster Fahrlässigkeit: War Vermeidung des als riskant erkannten Verhaltens zumutbar?

**b. Verhältnis der Zumutbarkeit sorgfaltsgemäßen Verhaltens zur „entschuldbaren Fehlleistung“ (§ 9 2. Satz FinStrG)**

unklar

### **III. Formen der Fahrlässigkeit**

#### **A. Unbewusste Fahrlässigkeit (§ 8 Abs 2 1. Fall FinStrG)**

intellektuelle Komponente fehlt schon

#### **B. Bewusste Fahrlässigkeit (§ 8 Abs 2 2. Fall FinStrG)**

intellektuelle Komponente vorhanden, Täter will aber nicht Tatbestand verwirklichen (Vertrauen auf Ausbleiben ist das Kriterium)

Unterscheidung letztlich bedeutungslos, auch für Strafzumessung (bewusste Fahrlässigkeit begründet keinen größeren Schuldvorwurf als unbewusste, die auf Gleichgültigkeit gegenüber rechtlich geschützten Werten beruht)

### **IV. Übernahme- und Einlassungsfahrlässigkeit**

Fahrlässigkeitshaftung nicht an unmittelbare Tathandlung geknüpft, weil da subjektive Sorgfaltswidrigkeit fehlt, sondern an vorausgehendes Verhalten = im Zeitpunkt der Übernahme nach sonst allgemeinen Regeln zu prüfen; uU fahrlässige *actio libera in causa*.

## Sanktionen

### I. Allgemeines

„Hauptstrafen“ sind solche, die immer verhängt werden müssen. „Nebenstrafen“ sind solche, die nur zusätzlich zu einer Hauptstrafe verhängt werden.

### II. Sanktionsarten

#### 1. Freiheitsstrafen

**a.** Bis zum 1.1.2011 (FinStrG-Nov 2010) war die **primäre Freiheitsstrafe** (§ 15 FinStrG) im Finanzstrafrecht nur Nebenstrafe, seither ist sie bei den Finanzverbrechen nach §§ 38a Abs 2 lit a, 39 Abs 3 FinStrG die Hauptstrafe; sonst, wie bisher, Nebenstrafe (zB §§ 33 Abs 5, 35 Abs 4 FinStrG). Nicht alle Finanzvergehen sehen die Freiheitsstrafe vor.

Im verwaltungsbehördlichen FinStrR darf sie überdies nur bei obligatorischer Spruchsenatzzuständigkeit (§ 58 Abs 2 lit a FinStrG) verhängt werden und ist dann auf drei Monate limitiert (§ 15 Abs 3 FinStrG). Bei Zuständigkeit des Einzelbeamten darf also keine Freiheitsstrafe verhängt werden; die Ersatzfreiheitsstrafe freilich muss auch der Einzelbeamte verhängen, sie ist mit sechs Wochen limitiert.

Als Nebenstrafe darf die Freiheitsstrafe immer nur bei spezial- oder generalpräventivem Strafbedürfnis verhängt werden (§ 15 Abs 2 FinStrG).

Sanktionspraxis der Strafgerichte zwischen 1999 und 2011:

88 Prozent erhalten ausschließlich eine Geldstrafe (82 Prozent eine un-/teilbedingte, 5 Prozent eine vollständig bedingt nachgesehene). Im Jahr 2010 sind 99 Prozent der verhängten Geldstrafen höher als 50.000 Euro (die Geldstrafen nach dem StGB sind in 1 Prozent der Fälle so hoch). Zwei Drittel der von den Gerichten verhängten Geldstrafen können nicht eingebbracht werden und werden durch Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe, gemeinnützige Leistungen oder elektronisch überwachten Hausarrest verbüßt.

12 Prozent werden aus general- oder spezialpräventiven Gründen neben der Geldstrafe auch zu einer Freiheitsstrafe verurteilt: fünf Prozent zu einer unbedingten, ein Prozent zu einer teilbedingten und fünf Prozent zu einer vollständig bedingt nachgesehenen Freiheitsstrafe. Nur acht (0,38 Prozent) erhalten neben der Geldstrafe eine unbedingte Freiheitsstrafe von mehr als einem Jahr; und nur vier (0,19 Prozent) eine vollständig bedingt nachgesehenen Freiheitsstrafe von mehr als einem Jahr: nur in jedem 262. Fall wird eine unbedingte und in jedem 525. Fall eine bedingt nachgesehene Freiheitsstrafe von mehr als einem Jahr verhängt.

#### b. Ersatzfreiheitsstrafe (§ 20 FinStrG)

**ba.** Bei einer Geldstrafe oder Strafe des Wertersatzes muss **für den Fall der Uneinbringlichkeit eine Ersatzfreiheitsstrafe** festgesetzt werden.

Die Ersatzfreiheitsstrafe ist limitiert:

- \* im verwaltungsbehördlichen FinStrR mit sechs Wochen bei Zuständigkeit des Einzelbeamten, mit drei Monaten bei originärer Spruchsenatzzuständigkeit;
- \* im gerichtlichen FinStrR beträgt das Limit ein Jahr, wenn die Geldstrafdrohung jedoch das Zweifache des strafbestimmenden Betrags übersteigt (zB gewerbsmäßig)

ßige Begehung nach § 38 FinStrG), eineinhalb Jahre bzw zwei Jahre, soweit dabei auch noch der strafbestimmende Wertbetrag von 500.000 Euro überschritten wird.

Im Gegensatz zum StGB (2 Tagessätze entsprechen einem Tag Ersatzfreiheitsstrafe; § 19 Abs 3 StGB) fehlt dem FinStrG ein nachvollziehbarer Umrechnungsschlüssel. Im Hinblick auf den Legalitätsgrundsatz ist das sehr bedenklich.

Häufig, aber bei weitem nicht immer, geht die Praxis (vor allem die Gerichte) folgenden Weg: Man nimmt die konkret verhängte Geldstrafe (zB 100.000 Euro) als Maß und setzt sie in Relation zur Höchststrafdrohung (zB 300.000 Euro). Nach dem so ausgerechneten Prozentsatz (33 %) in Relation zur höchst möglichen Ersatzfreiheitsstrafe (zB 1 Jahr) wäre dann die konkrete Ersatzfreiheitsstrafe zu bemessen mit ca 3 Monaten.

Die Finanzstrafbehörden dagegen verhängen meist pro 8.000 Euro einen Monat Ersatzfreiheitsstrafe.

**bb.** Für den **Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe** gelten dieselben Regeln wie für den Vollzug der primären Freiheitsstrafe (§§ 175 bis 179 FinStrG bzw Strafvollzugsgesetz). Ihr Vollzug darf erst und nur dann angeordnet werden, wenn die Geldstrafe beim Bestraften (§ 179 Abs 2 FinStrG; § 3 StVG) oder im Falle der Haftung des Vertretenen bzw Dienstgebers auch bei ihnen nicht eingebbracht werden kann (§ 28 Abs 7 FinStrG).

**bc. Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe durch „Erbringung gemeinnütziger Leistungen“ (§§ 3, 3a Strafvollzugsgesetz)**

Seit 2008 ist im gerichtlichen FinStrR der Verurteilte in der Aufforderung zum Antritt der Ersatzfreiheitsstrafe auch darüber zu informieren, dass er eine **Ersatzfreiheitsstrafe bis zu neun Monaten** in seiner Freizeit bei einer geeigneten Einrichtung durch „Erbringung gemeinnütziger Leistungen“ (in Tirol vor allem bei Caritas) verbüßen kann, wobei ihm das Ausmaß dieser Leistungen (vier Stunden entsprechen einem Tag Ersatzfreiheitsstrafe) mitzuteilen ist.

*Beispiel aus dem Rotlichtmilieu der Stadt Salzburg (Kronenzeitung vom 9.10.2011): 1 Million € Geldstrafe wegen Abgabenhinterziehung (strafbestimmender Wertbetrag 2,2 Millionen Euro), davon 300.000 € unbedingt. Ersatzfreiheitsstrafe nach Entscheidung des OLG Linz: 4 Monate. Die Geldstrafe kann nicht eingetrieben werden. Anteil der Ersatzfreiheitsstrafe in Relation zum unbedingten Teil der Geldstrafe: 36 Tage. Resultat 144 Stunden gemeinnützige Leistungen („Studentenlohn“: 2.083,33 €; „Tagessatz“ bei Verbüßung durch Haft: 8.333,33 €).*

Meiner Meinung nach immer schon, so auch der VfGH 11.10.2012, B 1070/11, sind „gemeinnützige Leistungen“ schon heute auch im verwaltungsbehördlichen FinStR möglich, weil zwar, aber nur die „Aufforderung zum Strafantritt“ selbst durch § 175 Abs 2 FinStrG geregelt ist (Aufforderung binnen einem Monat die Strafe anzutreten). Sonst gelten auch für den Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe (§ 178 FinStrG) die Normen des StVG und damit auch die über die bloße Aufforderung zum Strafantritt hinausgehenden Bestimmungen des StVG und damit auch die über die Verbüßung der Ersatzfreiheitsstrafe durch „Erbringung gemeinnützi-

ger Leistungen“ (§ 175 Abs 1 Satz 3 FinStrG) (ebenso der VwGH in einem obiter dictum 5.4.2011, 2010/16/0279).

### **bc. Vollzug der (Ersatz)Freiheitsstrafe durch „elektronisch überwachten Hausarrest“ (§ 156b ff StVG)**

Eine (Ersatz)Freiheitsstrafe von nicht mehr als 12 Monaten kann seit September 2009 durch elektronisch überwachten Hausarrest verbüßt werden. Kostenpflichtig für die, die ihn sich „leisten können“, laut VO des BMJ: 22 Euro pro Tag.

Das gilt (Erlass des BMJ) unzweifelhaft auch für eine von der Finanzstrafbehörde verhängte (Ersatz)Freiheitsstrafe, die nach den Regeln des Strafvollzugsgesetzes in den Strafvollzugsanstalten und nicht in den „polizeilichen Anhaltezentren“ zu verbüßen ist.

Der Hausarrest darf nur zur Beschäftigung, Beschaffung des notwendigen Lebensbedarfs und zur Inanspruchnahme medizinischer Hilfe verlassen werden.

Bewilligt wird dieser Hausarrest auf Antrag des „Strafgefangenen“ vom Anstaltsdirektor, wenn

- \* im Inland eine geeignete Unterkunft vorhanden ist,
- \* der Betroffene einer geeigneten Beschäftigung nachgeht und ein Einkommen bezieht, mit dem er seinen Lebensunterhalt bestreiten kann,
- \* Kranken- und Unfallversicherungsschutz vorhanden ist und
- \* die im gemeinsamen Haushalt lebenden Personen damit einverstanden sind.

## **2. Geldstrafe (§ 16 FinStrG)**

Bis zur FinStrG-Nov 2010 war die Geldstrafe die Hauptstrafe, seit 1.1.2011 ist sie bei den Finanzverbrechen nach §§ 38a Abs 2 lit a, 39 Abs 3 FinStrG Nebenstrafe; bei all den anderen Finanzvergehen ist sie die Hauptstrafe.

**a. Geldstrafen** orientieren sich bei den Verkürzungsdelikten am „strafbestimmenden Wertbetrag“ – das ist die Differenz zwischen dem, was zB erklärt worden ist, und dem, was als richtige Abgabenschuld erklärt werden hätte müssen –, bei § 33 zB die Abgabenverkürzung; bei § 35 der auf die Ware entfallende Abgabenbetrag und drohen Vermögenseinbußen bis zum Drei- (§ 38 Abs 1 FinStrG), Zwei- (zB § 33 Abs 5 FinStrG), Einfachen (zB § 34 Abs 4 FinStrG) an - „Spiegelstrafen“.

Wenn in Ideal- oder Realkonkurrenz mehrere Verkürzungsdelikte verwirklicht worden sind, die echt miteinander konkurrieren und über die gleichzeitig erkannt wird, dann werden die strafbestimmenden Wertbeträge addiert und die Summe der strafbestimmenden Wertbeträge bestimmt dann die Obergrenze (§ 21 Abs 2 FinStrG). Dabei werden die Beträge getrennt nach Abgabenart und nach Abgabenperiode ausgerechnet und dann zusammengezählt.

Bei anderen Finanzvergehen sind die Geldstrafdrohungen entweder durch fixe oder variable Höchstgrenzen begrenzt: § 48a bei Vorsatz mit 40.000 Euro, bei Fahrlässigkeit mit 4.000 Euro; § 48b bei Vorsatz mit 50.000 Euro, bei Fahrlässigkeit mit 5.000 Euro; § 49 Abs 2 mit „Hälfte“ des verspätet abgeführten Betrags usw; § 49a Abs 1 und Abs 3 FinStrG mit „10 %“ des gemeinen Werts des übertragenen Vermögens bzw „mitzuteilenden Betrags“; § 51 Abs 2 FinStrG mit 5.000 Euro. Ein sachlich begründbares System ist schon lange nicht mehr erkennbar.

**b. Fälligkeit der Geldstrafe:** Im verwaltungsbehördlichen FinStrR mit Ablauf eines Monats nach Rechtskraft des Straferkenntnisses (§ 171 Abs 1 FinStrG). Im gerichtlichen FinStrR ist der rechtskräftig Verurteilte zur Zahlung binnen 14 Tagen schriftlich aufzufordern (§ 409 StPO).

Zahlungserleichterungen (Ratenzahlung, Stundung) sind sowohl im verwaltungsbehördlichen FinStrR (Ansuchen bei Finanzstrafbehörde I. Instanz nach § 172 FinStrG iVm § 212 BAO); als auch im gerichtlichen FinStrG (§ 409a StPO) möglich.

*In den Jahren 2008 und 2009 wurden nur 19 % bzw 22 % der von Gerichten verhängten teil- und unbedingten Geldstrafen durch vollständige Bezahlung verbüßt.*

**c. Haftung des Vertretenen und des Dienstgebers die für Geldstrafe (und Wertersatzstrafe) (§ 28 FinStrG)**

**Vertretene** (Abgabepflichtige) und **Dienstgeber** haften für die über ihre (gesetzlichen, behördlich oder rechtsgeschäftlich) bestellten Vertreter bzw Dienstnehmer für die wegen der bei der Vertretung bzw im Rahmen der dienstlichen Obliegenheit zu ihren Gunsten begangenen Finanzstrafat verhängten Geld- und Wertersatzstrafen, sofern sie bei der Auswahl- oder Überwachung der Vertreter/Dienstnehmer auffallend sorglos gewesen sind (grobe Fahrlässigkeit; § 28 Abs 4 lit a FinStrG) oder von der Finanzstrafat des Vertreters/Dienstnehmers wussten und sie trotz Zumutbarkeit nicht verhinderten (§ 28 Abs 4 lit b FinStrG) oder aus auffallender Sorglosigkeit nicht von ihr wussten (§ 28 Abs 4 lit c FinStrG).

Juristische Personen und Vermögensmassen ohne Rechtspersönlichkeit haften, wenn das eben geschilderte Verschulden ein Organ oder eine Person trifft, die faktisch die Verantwortung übernommen hat (§ 28 Abs 5 FinStrG).

Diese **Ausfallshaftung** für den Fall, dass die Geld- oder Wertersatzstrafe nicht aus dem beweglichen Vermögen des Bestrafen eingebbracht werden kann (§ 28 Abs 7 FinStrG), ist im Falle der Anwendbarkeit der Bestimmungen über die Verbandsgeldbuße ausgeschlossen (§ 28 Abs 9 FinStrG).

### **3. Strafe des Verfalls (§§ 17, 18 FinStrG)**

Der Verfall von Gegenständen besteht im Verlust des Eigentums des Täters oder eines Dritten daran und ist nur bei bestimmten – auch im Versuch begangenen – Finanzvergehen (Verbrauchssteuern, Zoll- und Monopolvergehen) angedroht und muss dann zwingend ausgesprochen werden.

Ursprünglich absolut angedroht, muss der Verfall heute im Verhältnis zur „Bedeutung der Tat“ (insbesondere zur Höhe der Abgabenverkürzung) und zur Schuld des Täters stehen. Die auch laut einem Erlass des BMF heranzuziehende „Zehntelregel“ ist strikt abzulehnen, der VfGH hat auch die entsprechende Norm als verfassungswidrig aufgehoben.

Wenn der Verfall unverhältnismäßig ist, dann muss auf die Strafe des Wertersatzes erkannt werden.

#### **4. Strafe des Wertersatzes (§ 19)**

Wenn vom Verfall abzusehen ist, weil der verfallsbedrohte Gegenstand nicht mehr vorhanden/auffindbar ist, weil das Eigentum eines nicht tatbeteiligten Dritten anzuerkennen ist oder weil der Verfall unverhältnismäßig wäre, ist auf die Strafe des Wertersatzes in Höhe des gemeinen Werts des verfallsbedrohten Gegenstands zu erkennen. Auch diese Strafe darf nicht unverhältnismäßig zum Unrecht und zur Schuld sein. Gegebenenfalls ist sie nur zum Teil zu verhängen oder überhaupt zu erlassen.

Anders als der Verfall (Wertungswiderspruch), kann im gerichtlichen FinStR die Wertersatzstrafe zum Teil oder ganz bedingt nachgesehen werden (§ 26 Abs 1 FinStrG).

Bei mehreren Beteiligten und bei nachfolgender Hehlerei ist die Wertersatzstrafe anteilig auf die Beteiligten und Hehler nach den Strafzumessungsregeln je nach Tatanteil/Schuld und nach der Verhältnismäßigkeitsregel aufzuteilen.

#### **5. Verbandsgeldbuße (§ 28a FinStrG)**

Die Verbandsgeldbuße ist nach denselben Regeln zu bilden wie die Geldstrafe für den Entscheidungsträger oder sonstigen Mitarbeiters. Auch sie kann zum Teil bedingt nachgesehen werden.

Bei den Finanzverbrechen (§ 15 Abs 3 FinStrG) erhöht sich der Rahmen für die Geldbuße auf das 1,5-Fache der angedrohten Geldstrafe (§ 28a Abs 1); nach § 38a Abs 2 lit a FinStrG (Begehung als Mitglied einer Bande oder unter Gewaltanwendung) auf das Dreifache; und beim Abgabentrug ist sie mit 2,5 Millionen Euro, bei einem strafbestimmenden Wertbetrag über 250.000 Euro mit 5 Millionen Euro und bei einem strafbestimmenden Wertbetrag über 500.000 Euro mit dem Vierfachen des strafbestimmenden Wertbetrags limitiert (§ 39 Abs 3 lit a, b und c FinStrG), was zu dem unsinnigen Ergebnis führen kann, dass die Verbandsgeldbuße bei einem strafbestimmenden Wertbetrag zwischen 250.001 und 500.000 Euro mit bis zu 2,5 Millionen Euro höher sein kann, als die mit 2.000.004 Euro limitierte Verbandsgeldbuße bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von exakt 500.001 Euro. Nur durch teleologische Reduktion der Strafrahmen der lit a und lit b auch auf das höchstens Vierfache zu lösen.

#### **6. Entzug von Berechtigungen (§ 27 FinStrG)**

Wenn vom Gericht eine primäre Freiheitsstrafe verhängt wird, kann von der dafür zuständigen Behörde die Ausübung einer bundesgesetzlich geregelten Berechtigung zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit bei Missbrauch dieser Berechtigung zur Begehung des Finanzvergehens auf Zeit oder für immer entzogen werden – zB die Ausübung der Tätigkeit als Rechtsanwalt (§ 5 Abs 3 RAO).

Sonstige Bestimmungen über den Entzug einer Berechtigung wegen Begehung eines Finanzvergehens bleiben davon unberührt: Verlust der „besonderen Vertrauenswürdigkeit“ nach § 8 Abs 1 Z 2 WTBG bei rechtskräftiger Verurteilung/Bestrafung wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens – ausgenommen Finanzordnungswidrigkeiten –, wenn sie noch nicht getilgt (fünf Jahre laut § 186 Abs 3 FinStrG; fünf Jahre bei einer Freiheitsstrafe von nicht mehr als einem Jahr, zehn Jahre bei einer Freiheitsstrafe von einem bis zu drei Jahren; fünfzehn Jahre bei einer Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren laut § 3 Tilgungsgesetz) oder solange die Beschränkung der Auskunft nach § 6 Abs 2 oder 3 Tilgungsgesetz noch nicht eingetreten ist: **bei (Ersatz)Freiheitsstrafe von nicht mehr als drei Monaten** sofort Beschränkung der Auskunft; bei (Ersatz)Freiheitsstrafe von mehr als drei Monaten, aber nicht mehr als sechs Monaten Beschränkung der Auskunft nach drei Jahren ab Beginn der Tilgungsfrist (Ende des Vollzugs bzw ab Rechtskraft der Entscheidung über bedingte Nachsicht oder Entlassung).

### **III. Strafzumessung (§ 23 FinStrG)**

Zunächst ist der **Strafrahmen** zwischen Mindest- und Höchststrafe zu ermitteln.

Dann ist nach der **Schuld** des Täters der schuldangemessene „Spielraum“ zu ermitteln (Schuldrahmen; § 23 Abs 1 FinStrG).

Innerhalb dieses „Schuldrahmens“ ist dann nach **Abwägung der Erschwerungs- und Milderungsgründe** (§ 23 Abs 2 iVm §§ 32 bis 35 StGB) und, obwohl gesetzlich nicht ausdrücklich angeordnet, **unter Berücksichtigung spezial- (insbesondere rascher Rückfall), und generalpräventiver** (auch wenn keine Publizität der Tat; mindestens Gewinnabschöpfung) **Strafbedürfnisse** (Rechtsprechung) die konkrete Strafe festzusetzen ist.

Bei der Geldstrafe müssen überdies die „**persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt**“ werden („Opfergleichheit“ zwischen dem wirtschaftlich leistungsfähigen, vermögenden und dem armen Bestraften, § 23 Abs 3 FinStrG): Die Wahrscheinlichkeit, dass der Täter die Geldstrafe nicht bezahlen wird können, ein anhängiges Schuldenregulierungsverfahren stehen einer Geldstrafe nach der Rechtsprechung aber nicht entgehen.

Leider kommt die Berücksichtigung der „wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit“ in der Praxis viel zu kurz, sie orientiert sich in erster Linie an den Verkürzungsbeträgen – dass in den Jahren 2008 und 2009 nur jede fünfte von Gerichten verhängte teil- und unbedingte Geldstrafe bezahlt worden ist und dass Vierfünftel dieser Geldstrafen durch Ersatzfreiheitsstrafen (Haft, gemeinnützige Leistungen) verbüßt worden sind, sagt Alles.

Anders und gerechter wäre auch im FinStrR das Tagessatzsystem des StGB: Die Zahl der Tagessätze wird durch die Schuld des Täters und das Unrecht bestimmt.

Die Höhe des Tagessatzes (4 bis 5.000 Euro) dagegen ist ausschließlich nach „persönlichen und wirtschaftlichen Verhältnissen“ zu bestimmten (§ 19 Abs 2 StGB), das bedeutet, dass die wirtschaftliche „**Leistungsfähigkeit**“ – insbesondere Einkünfte (auch aus der Veranlagung von Vermögen), gesetzliche Sorgepflichten, zumutbare Verdienstmöglichkeiten („Anspannungsprinzip“) – das Maß ist: Es kommt zur Abschöpfung der Einkommensspitze auf einen dem unpfändbaren Existenzminimum (§§ 291a ff EO) nahe kommenden Betrag und damit zu einer fühlbaren Herabsetzung des Lebensstandards für die Dauer Gesamtdauer der Ersatzfreiheitsstrafe.

## 1. Erschwerungs- und Milderungsgründe

### a. Erschwerungsgründe

- \* noch nicht getilgte Vorstrafen wegen eines auf derselben schädlichen Neigung (vor allem Gewinnsucht) beruhenden Finanzvergehens
- \* fortlaufende Abgabenverkürzungen, die zu einem nicht unbeträchtlichen Steuervorteil führen (kein Verstoß gegen das in § 23 Abs 2 FinStrG normierte „**Doppelverwertungsverbot**“: Die „große“ Höhe der (versuchten) Abgabenverkürzung, die schon den Strafrahmen mitbestimmt, darf nicht noch einmal als „erschwerend“ gewertet werden
- \* Begehung über einen längeren Zeitraum (mehrere Jahre), auch bei gewerbsmäßiger Begehung oder Tatwiederholung
- \* Begehung mehrerer echt konkurrierender Finanzvergehen – ausgenommen in Idealkonkurrenz begangene Verkürzungsdelikte, bei denen die strafbestimmenden Wertbeträge addiert werden (wäre Verstoß gegen Doppelverwertungsverbot), bei Realkonkurrenz sind aber die mehreren Pflichtverletzungen als erschwerend zu werten; und ausgenommen die Konkurrenz mit Nichtfinanzvergehen, wegen der in § 22 Abs 1 FinStrG dafür vorgesehenen Kumulierung der Sanktionen wäre auch das ein Verstoß gegen das Doppelverwertungsverbot
- \* über die bloße Bestimmung hinausgehende Verführung oder Nötigung eines anderen zur Finanzstrafstat
- \* Verwendung „betrügerischer Mittel“ (gefälschter Urkunden, falscher Beweismittel)
- \* Begehung der Finanzstrafstat während eines anhängigen Finanzstrafverfahrens

### b. Milderungsgründe

- \* bisherige finanzstrafrechtliche Unbescholtenheit oder die Tat steht mit dem sonstigen bisherigen Lebenswandel in auffallendem Widerspruch
- \* reumütiges Geständnis: Zugeben des Sachverhalts (objektive und subjektive Tatseite) plus Missbilligung der Tat (kein Geständnis ist kein Erschwerungsgrund, sondern das gute Recht des Beschuldigten)

- \* vollständige oder zumindest wesentliche Schadensgutmachung (durch wen auch immer!), insbesondere trotz schwieriger wirtschaftlicher Situation, ist der Milderungsgrund schlechthin; auch das ernsthafte Bemühen um Schadensgutmachung ist mildernd zu werten; bloße Ankündigungen dagegen nicht
- \* fehlgeschlagene Selbstanzeige (faktische Zahlungsunmöglichkeit, fehlende Täterbenennung), insbesondere wenn der Behörde dadurch erst die Finanzstrafat bekannt gemacht wird
- \* unverschuldete, nicht auf Arbeitsscheu zurückzuführende wirtschaftliche Notlage (nicht bei § 49 Abs 1 lit a FinStrG, dort kann dieser Notlage durch korrekte UVA, die die Strafbarkeit ausschließt, Rechnung getragen werden)
- \* bei den Verkürzungsdelikten ist seit 1.1.2011 zu berücksichtigen, ob die Verkürzung nach dem Vorsatz des Täters endgültig oder nur vorübergehend eintreten hätte sollen (Verschieben eines steuerbaren Sachverhalts in eine nachfolgende Periode; UVZ-Verkürzungen, die durch Jahresumsatzsteuererklärung saniert werden sollten): letzteres ist als mildernd zu werten
- \* dass es beim Versuch geblieben ist
- \* Einwirkung eines Dritten und untergeordnete Beteiligung an der Tat
- \* Wohlverhalten während eines der Verjährungsfrist entsprechenden Zeitraums (nicht während des anhängigen Strafverfahrens)
- \* unverhältnismäßig lange Verfahrensdauer (Art 6 EMRK), die nicht auf den Beschuldigten und seinen Verteidiger (Beweisanträge, vereitelte Vernehmungen) zurückzuführen ist – zB verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren über sechs Jahre; nicht bei etwas mehr als zwei Jahre Verfahrensdauer

## **2. (Teil)bedingte Strafnachsicht**

- a.** Nur im gerichtlichen FinStR sind die Freiheitsstrafe, die Geldstrafe und die Strafe des Wertersatzes (nicht die Strafe des Verfalls) nach den §§ 43, 43a und 44 StGB für eine „Probezeit“ (1 bis drei Jahre) ganz oder zum Teil bedingt nachzusehen (§ 26 Abs 1 FinStrG), wenn nicht general- oder spezialpräventive Gründe dagegen sprechen. Bislang Unbescholtene haben ein Recht darauf.

Die Geldstrafe darf allerdings für Taten nach dem 1.1.2011 nur noch zum Teil, und zwar „nur noch bis zur Hälfte“ bedingt nachgesehen werden und dabei muss der nicht bedingt nachgesehene Teil „mindestens 10% des strafbestimmenden Wertbetrags“ ausmachen.

Bei Verkürzungsdelikten ist die (teil)bedingte Strafe zwingend mit der Weisung zu verbinden, die (noch geschuldeten) verkürzten Abgaben zu entrichten – dafür darf bei „besonderer Härte“ eine angemessene Frist von höchstens einem Jahr eingeräumt werden (§ 26 Abs 2 FinStrG).

Die bedingte Nachsicht ist zu widerrufen, wenn die Weisung trotz förmlicher Mahnung „mutwillig“ nicht befolgt wird – wirtschaftliches Unvermögen zur Schadensgutmachung schadet nicht – (§ 53 Abs 2 StGB) oder wenn der Verurteilte während der Probezeit neuerlich von einem Gericht verurteilt wird (§ 53 Abs 1 StGB).

**b.** Im verwaltungsbehördlichen FinStrR ist die (teil)bedingte Nachsicht einer Freiheits-, Geld- oder Wertersatzstrafe **nur im Gnadenweg über „Ansuchen“** an das BMF (§ 187 FinStrG) bei „Vorliegen berücksichtigungswürdiger Umstände“ – Kriterien dafür in der Rechtsprechung des VwGH sind nicht erkennbar –, aber unter Berücksichtigung general- und spezialpräventiver Strafbedürfnisse möglich.

*Oktober 2012: Ein Getränkehändler in Vorarlberg beliefert Gastwirte mit nichtalkoholischen Getränken gegen Barzahlung. Die Wirte schenken diese Getränke „schwarz“ aus. Wirt A hinterzieht zwischen 2004 und 2010 insgesamt 280.000 Euro, er legt ein reumütiges Geständnis ab und zahlt die verkürzten Abgaben nach. Das Landesgericht Feldkirch verurteilt ihn wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung (Strafrahmen bis 840.000 Euro) zu einer Geldstrafe in Höhe von 120.000 Euro (14 Prozent des Strafrahmens) und sieht Dreiviertel der Geldstrafe bedingt nach, der unbedingte Teil beträgt also 30.000 Euro. Eine Stunde später wird Wirt B durch einen anderen Schöf fensenat des Landesgerichts Feldkirch wegen gewerbsmäßiger Abgabenhinterziehung verurteilt, er hinterzieht zwischen 2005 und November 2011 insgesamt 141.000 Euro Abgaben hinterzogen, hinsichtlich 13.000 Euro versucht er die Abgabenhinterziehung und er legt ebenso ein reumütiges Geständnis ab und macht den Schaden gut. Bei einem Strafrahmen bis 462.000 Euro wird über ihn eine Geldstrafe in Höhe der Mindestgeldstrafe von 48.000 Euro verhängt (10 Prozent des Strafrahmens). Weil seine Abgabenhinterziehungen aber noch in das Jahr 2011 hinein reichen, kann ihm aufgrund der FinStrG-Novelle 2010 nur noch die Hälfte der Geldstrafe bedingt nachgesehen werden. Wirt B muss deshalb 24.000 Euro zahlen, nur um 6.000 Euro weniger als Wirt A, der um 82 Prozent mehr Abgaben hinterzogen hat als er.*

*Ein dritter Kunde des Getränkelieferanten, der Wirt C, hinterzieht nicht mehr als 100.000 Euro Abgaben (wie viel es gewesen sind, weiß ich nicht) und landet deshalb nicht vor Gericht, sondern vor der Finanzstrafbehörde, die über ihn bei einem Strafrahmen von höchstens 300.000 Euro eine Geldstrafe in Höhe von 40.000 Euro (höchstens 13 Prozent des Strafrahmens) verhängt. Er muss sie in voller Höhe bezahlen, weil es die bedingte Strafnachsicht im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht ja nicht gibt: Eine tatsächlich zu bezahlende Geldstrafe, die um 33 Prozent höher ist als des Wirts A, obwohl Wirt C um mindestens 180 Prozent weniger Abgaben hinterzogen hat als Wirt A.*

### 3. Strafverschärfung bei Rückfall (§§ 41, 47 FinStrG)

Nach § 41 FinStrG **kann** (fakultative Strafzumessungsvorschrift) im gerichtlichen FinStrR das Höchstmaß der primären Freiheitsstrafe; und im verwaltungsbehördlichen FinStrR das Höchstmaß der Geldstrafe um die Hälfte überschritten werden, sofern der Täter

\* schon zweimal wegen §§ 33, 35, 37 Abs 1 FinStrG bestraft und die Strafe wenigstens zum Teil vollzogen worden ist und

\* nach Vollendung des 19. Lebensjahrs erneut eines dieser Delikte begangen hat und

\* seit dem Vollzug der Strafe wegen der Vortat(en) nicht mehr als fünf Jahre verstrichen sind.

Nach § 47 FinStrG kann die Geldstrafe unter denselben Voraussetzungen um die Hälfte erhöht werden (§§ 44, 46 sehen keine Freiheitsstrafe vor).

#### **4. Mindeststrafen**

Die Mindestfreiheitsstrafe beträgt einen Tag (§ 15 Abs 1 FinStrG), die Mindestgeldstrafe beträgt 20 Euro (§ 16 FinStrG).

Bei den Finanzvergehen, deren Geldstrafdrohung sich nach einem strafbestimmenden Wertbetrag richtet, darf die Mindestgeldstrafe **nicht weniger als 10 Prozent der Höchststrafdrohung** betragen.

Bei einer gewerbsmäßig begangenen Abgabenhinterziehung mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von 50.000 Euro (Höchststrafdrohung das Dreifache, also 150.000 Euro) muss eine Geldstrafe von mindestens 15.000 Euro verhängt werden. Dieser Betrag darf nur „aus besonderen Gründen“ und das seit der FinStrGNov 2010 auch nur noch im verwaltungsbehördlichen FinStrR unterschritten werden („ao Strafmilderung“).

Solche „besonderen Gründe“ sollen laut RV einem „Rechtfertigungs- oder Schuld-ausschließungsgrund“ (erstere gibt es im Finanzstrafrecht gar nie) nahe kommen, zB extreme wirtschaftliche oder sonstige Abhängigkeit eines untergeordnet Beteiligten vom „Tatherren“; nach der Rechtsprechung wird daher zu Recht unter Bezug auf § 41 StGB bei eindeutigem Überwiegen der Milderungsgründe und bei Annahme, dass auch bei Unterschreitung des Mindestmaßes keine Rückfallgefahr besteht, die ao Strafmilderung vorgenommen (§ 23 Abs 3 FinStrG).

*Bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von 150.000 Euro und damit bei Gerichtszuständigkeit (Höchststrafdrohung 450.000 Euro) muss selbst bei Vorliegen dieser „besonderen Gründe“ eine Mindeststrafe von 45.000 Euro verhängt werden; und dabei darf nur noch die Hälfte bedingt nachgesehen werden (§ 26 FinStrG), 22.500 Euro muss also der unbedingte Teil ausmachen.*

*Tat vor dem 1.1.2011, im Herbst 2011 in Innsbruck verhandelt: Unterschreitung der 10 Prozent Mindestgeldstrafdrohung wegen eindeutigem Überwiegen der Milderungsgründe (vollständige Schadensgutmachung mit Hilfe eines Kredits, Geständnis): Geldstrafe 35.000 Euro, davon 7.000 Euro unbedingt.*

Der Ausschluss der „ao Strafmilderung“ bei von Gerichten verhängten Geldstrafen ist im Hinblick auf den Schuldgrundsatz unerträglich; und im Hinblick auf die ao Strafmilderung bei Freiheitsstrafen (§ 41 StGB) unverständlich.

#### **5. Umwandlung einer Freiheitsstrafe in Geldstrafe (§ 15 Abs 4 FinStrG)**

Wenn die Freiheitsstrafe bei den Finanzverbrechen Hauptstrafe ist, dann ist sie unter sinngemäßer Anwendung der §§ 37 und 41 StGB in eine Geldstrafe bis höchstens 500.000 Euro umzuwandeln. Das heißt, dass Freiheitsstrafen von nicht

mehr als 6 Monaten in Geldstrafen umzuwandeln sind, wenn nicht general- oder spezialpräventive Gründe dagegen sprechen.

## Besonderer Teil

### I. Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG

Die Abgabenhinterziehung ist ein alternatives Mischdelikt und enthält vier Deliktsfälle.

1. Die vorsätzliche Verkürzung von Abgaben unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Wahrheits- oder Offenlegungspflicht (§ 33 Abs 1 FinStrG)

Unmittelbarer Täter kann nur sein, wen die abgabenrechtliche Anzeige-, Wahrheits- oder Offenlegungspflicht trifft (Sonderdelikt); andere können nur Bestimmungs- oder Beitragstäter sein.

Tatobjekt ist einmal der **Abgabepflichtige**, das ist der Abgabenschuldner (§ 77 Abs 1 BAO), zB der Einkommensteuerpflichtige, der nach § 42 EStG die Einkommensteuererklärung abzugeben hat (**Anzeigepflicht**) und dabei, wie jeder andere Abgabepflichtige auch, wahre und vollständige Angaben machen muss (**Wahrheits- und Offenlegungspflicht** nach den §§ 119, 120 BAO).

**Abfuhrpflichtige**, die zur Einbehaltung und Abfuhr von Abgaben verpflichtet sind, die andere schulden – das Kreditunternehmen hinsichtlich der Kapitalertragssteuer nach § 95 EStG – treffen nach § 140 BAO dieselben Pflichten wie die Abgabepflichtigen (Anzeige-, Offenlegungs-, Wahrheits-, aber auch die Berichtigungspflicht nach § 139 BAO).

Dieselben Pflichten trifft auch den so genannten „**Wahrnehmenden**“, das sind die natürlichen Personen, die abgabenrechtliche Pflichten für andere wahrnehmen müssen erstens kraft gesetzlich oder rechtsgeschäftlich eingeräumter **organ-schaftlicher Stellung** in einer juristischer Person oder Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Organe, Geschäftsführer, Mitglieder), zweitens kraft **rechtsgeschäftlicher Bevollmächtigung** (Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte, Notare) und drittens kraft „**faktischer Wahrnehmung**“ (faktische Geschäftsführer ohne Vollmacht oder Auftrag; Lohnverrechner einer GmbH).

Wen keine Anzeige-, Offenlegungs- und dabei Wahrheitspflicht trifft, kann - mangels Subjektqualität – den § 33 Abs 1 gar nicht verwirklichen.

Der Arbeitgeber zB muss die Lohnsteuer vom auszuzahlenden Lohn selbst zu berechnen und einzuhalten (§ 78 EStG), vom Lohn abziehen und bis zum 15. des Folgemonats an das zuständige Finanzamt abführen (§ 79 EStG). Er macht sich – je nach Vorsatz – nach § 33 Abs 2 lit b oder nach § 49 Abs 1 lit b strafbar, wenn er Lohnsteuer verkürzt bzw zu spät abführt. Nur wenn der Dienstgeber wegen früherer nicht ordnungsgemäßer Abfuhr der Lohnsteuer per Bescheid dazu verpflichtet worden ist, jeweils bis zum 15. des Folgemonats eine „**Lohnsteueranmeldung**“ abzugeben (§ 80 EStG), dann macht er sich nach § 33 Abs 1 strafbar, so er diese „**Anzeigepflicht**“ vorsätzlich verletzt durch Unterlassung der Anmeldung oder durch eine inhaltlich unrichtige Anmeldung und unter Verletzung dieser Anzeigepflicht eine Lohnsteuerverkürzung dadurch bewirkt, dass er die Lohnsteuer des

von der Anmeldungspflicht betroffenen Zeitraums nicht rechtzeitig und nicht vollständig abführt.

## **2. Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a**

Diese Norm pönalisiert USt-Vorauszahlungsverkürzungen unter Verletzung der Pflicht zur Abgabe Voranmeldungen, die § 21 UStG 1994 entsprechen – sie sind grundsätzlich bis zum 15. des zweitfolgenden Monats einzureichen (bei einem Vorjahresumsatz von nicht mehr 100.000 Euro ist das Vierteljahr der Voranmeldungszeitraum). Der Unternehmer muss bis zu diesen Zeitpunkten auch die selbst berechnete Umsatzsteuer für den jeweiligen Voranmeldezeitraum vorauszahlen. Er verkürzt die Abgabe, wenn er dies nicht tut. Voraussetzung der Strafbarkeit ist, dass er weiß, dass er die Abgabe verkürzt; bedingter Vorsatz diesbezüglich nicht, hinsichtlich der Verletzung der Verletzung der Voranmeldepflicht und der anderen Tatbildmerkmale aber schon.

Die rechtzeitige Abgabe der korrekten Voranmeldung schließt den Tatbestand aus.

## **3. Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit b**

Dieser Tatbestand stellt auf die „Pflicht zur Führung von Lohnkonten“ ab – das Lohnkonto für jeden Arbeitnehmer muss dessen Namen, Sozialversicherungsnummer, gezahlten Lohn, einbehaltene Lohnsteuer usw enthalten –, die den Arbeitgeber trifft und die der Kontrolle und korrekten Lohnsteuerberechnung und – abfuhr dienen (§§ 76 ff EStG und Lohnkontenverordnung).

Das Tatbild wird verwirklicht, wenn der Arbeitgeber für einen Arbeitnehmer gar kein Lohnkonto oder ein Lohnkonto führt, das den gesetzlichen Voraussetzungen nicht entspricht, insbesondere wenn die steuerpflichtigen und tatsächlich gezahlten Bezüge nicht vollständig in das Lohnkonto eingetragen werden, wenn also „Schwarzlöhne“ gezahlt werden.

Bewirkt ist die Lohnsteuerverkürzung, wenn die Lohnsteuer nicht in voller Höhe bis zum 15. des Folgemonats entrichtet wird (§ 33 Abs 3 lit b).

Auf subjektiver Tatseite wird auch hier „Wissentlichkeit“ verlangt, das heißt, dem Arbeitgeber muss gewiss sein, dass er die Lohnsteuer nicht (in voller Höhe) abführt; bedingter Vorsatz reicht dafür nicht. Dolus eventualis reicht aber für die Verwirklichung der übrigen Tatbildmerkmale, insbesondere für die Verletzung der Pflicht zur rechtskonformen Führung des Lohnkontos.

Die fahrlässige Begehung dieses Tatbestands ist nicht strafbar, § 34 verweist nicht auf § 33 Abs 2 lit b.

Zur Konkurrenz zur Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a siehe unten.

XXX. Der Erfolg besteht in der Herbeiführung einer Abgabenverkürzung:

Bei Abgaben, die wie die Einkommensteuer aus gewerblicher Tätigkeit usw mit Bescheid festgesetzt werden, tritt der Erfolg ein, wenn die Abgabenbehörde die Einkommensteuer zu niedrig oder gar nicht festgesetzt hat (§ 33 Abs 3 lit a)

Bei Selbstbemessungsabgaben wie die Lohnsteuer, wenn sie nicht bis zum Fälligkeitstag (bei der Lohnsteuer der 15. des Folgemonats, Umsatzsteuervorauszahlung 15. des zweitfolgenden Monats) gar nicht oder nicht vollständig abgeführt worden ist (§ 33 Abs 3 lit b).

Die Abgabenverkürzung muss im Finanzstrafverfahren uU durch Schätzung der Bemessungsgrundlagen nach den im Finanzstrafverfahren geltenden Regeln („in dubio pro reo“) festgestellt werden – keine Bindung an den Abgabenbescheid.

§ 33 Abs 3 FinStrG legt die „Abgabenverkürzung“ und damit den jeweiligen Vollendungszeitpunkt fest:

lit a: bei „bescheidmäßig“ festgesetzten Abgaben mit der zu niedrigen Festsetzung, das ist mit der Zustellung des Bescheids; oder bei Nichtabgabe der Abgabenerklärung mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anzeige-, Anmeldefrist) – bei der ESt zB 30. April bzw bei elektronischer Abgabe 30. Juni des Folgejahrs – unter der Voraussetzung, dass die Abgabebehörde keine Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruchs hat („Uboot“) – Judikatur nimmt allerdings Ver- such an, leicht widerlegbar, indem Abgabepflichtiger argumentiert, er habe mit einer zutreffenden, ja, mit einer überhöhten „Schätzung“ gerechnet.

lit b: bei Selbstbemessungsabgaben (zB Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer) tritt Erfolg ein, wenn die Abgabe (ganz oder teilweise) nicht zum Fälligkeitszeitpunkt abgeführt wird.

lit c: wenn eine Abgabegutschrift zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt wird

lit d: wenn die Abgabengutschrift, die nicht festgesetzt wird, zu Unrecht oder zu hoch beantragt wird.

lit e: wenn die Abgabe zu Unrecht erstattet oder vergütet oder eine außergewöhnliche Belastung zu Unrecht abgegolten wird

lit f: wenn auf einen Abgabenanspruch (ganz oder teilweise) zu Unrecht verzichtet oder eine Abgabenschuld (ganz oder teilweise) zu Unrecht nachgesehen wird.

c. Die Tatmodalität besteht in der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Wahrheits- oder Offenlegungspflicht.

**Anzeigepflicht:** die Abgabenbehörde muss über gegenwärtige, vergangene oder künftige Sachverhalte informiert werden, die für die Verwirklichung abgabenrechtlicher Tatbestände von Bedeutung sind – siehe zB § 120 BAO: Pflicht zur Anzeige aller Umstände, die hinsichtlich einer Abgabe von Einkommen, Vermögen, Ertrag oder Umsatz die persönliche Abgabepflicht begründen, abändern oder beenden oder zum Wegfall von Voraussetzungen für die Befreiung von einer Abgabe führen.

**Offenlegungs- und Wahrheitspflicht** (§ 119 BAO): alle – nach der Judikatur zur jeweiligen Abgabenvorschrift (Problem der abweichenden Rechtsauffassung) – für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht bedeutsamen Tatsachen sind nach Maßgabe der Abgabenvorschriften wahrheitsgetreu bekannt zu geben, damit die Abgabenbehörde die Abgabe korrekt bemessen kann. Insbesondere müssen (papierene, elektronische) Abgabenformulare korrekt und vollständig ausgefüllt werden.

Diese Pflichtverletzungen müssen nicht kausal sein für den Erfolg („unter Verletzung“) – bei Selbstbemessungsabgaben wird keine Anzeigepflicht verletzt, bei ihnen muss gerade keine Abgabenerklärung abgegeben werden, ihre Verkürzung wäre sonst straffrei.

d. Hinsichtlich all dieser Tatbestandsmerkmale muss im Zeitpunkt der Tathandlung/Unterlassung Vorsatz vorliegen – bedingter Vorsatz genügt.

Der Vorsatz muss sich nicht auf die Höhe der Abgabenverkürzung beziehen – objektive Bedingung der Strafbarkeit.

2. Die wissentliche Verkürzung einer Umsatzsteuervorauszahlung unter Verletzung der Pflicht zur Abgabe einer Voranmeldungen nach § 21 UStG (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG) – dieser Tatbestand ist exklusiv gegenüber § 33 Abs 1 FinStrG

a. Tatobjekt ist die selbst zu berechnende Umsatzsteuervorauszahlung - § 33 Abs 1 FinStrG schützt die bescheidmäßige festzusetzende Jahresumsatzsteuer; ihre (versuchte) Verkürzung konsumiert die Vorauszahlungsverkürzung.

b. Das Tatsubjekt ist der Unternehmer (§ 2 Abs 1 UStG), der die Umsatzsteuervorauszahlung spätestens am 15. des zweitfolgenden Monats zu entrichten hat (§ 21 Abs 1 UStG). Ob er abgabenbehördlich erfasst ist oder nicht, spielt – anders als nach § 33 Abs 1 iVm § 33 Abs 3 lit a FinStrG) – keine Rolle.

c. Die Tathandlung besteht in der (gänzlichen oder teilweisen) Nichtentrichtung der Vorauszahlung oder in der Geltendmachung einer ungerechtfertigten Gutschrift.

d. Die Tatmodalität besteht in der Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldung nach § 21 UStG (1994) – dh, wer bis zum Fälligkeitstag eine korrekte Voranmeldung abgibt, macht sich nicht strafbar. Für Kleinunternehmer, die keinen Vorjahresumsatz von mehr als 100.000 Euro erzielten, entfällt die Pflicht zur Abgabe der Voranmeldung, so sie die Vorauszahlung korrekt und fristgerecht entrichten.

e. Der Taterfolg besteht in der (gänzlichen oder teilweisen) Nichtentrichtung zum Fälligkeitstag (§ 33 Abs 3 lit b FinStrG) bzw in der illegalen Geltendmachung der Gutschrift (§ 33 Abs 3 lit d FinStrG).

f. Hinsichtlich der Abgabenverkürzung wird Wissentlichkeit verlangt; sonst genügt bedingter Vorsatz.

§ 33 Abs 2 lit a FinStrG verdrängt als spezielleres Delikt § 49 FinStrG.

Ein umsatzsteuerlicher Nichtunternehmer, der eine Gutschrift beantragt („fingierte Rechnung mit Vorsteuer“), begeht Betrug nach §§ 146 ff StGB, weil ihn keine umsatzsteuerrechtlichen Pflichten treffen.

3. Die wissentliche Verkürzung von Lohnsteuer und Dienstgeberbeiträgen unter Verletzung der Pflicht zur Führung von Lohnkonten nach § 76 EStG (§ 33 Abs 2 lit b FinStrG) – auch dieser Tatbestand ist exklusiv gegenüber § 33 Abs 1 FinStrG

- a. Tatobjekte sind die Lohnsteuer und die Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen.
- b. Die Tathandlung besteht auch hier in der Nicht(vollständigen)Entrichtung dieser Selbstberechnungsabgaben am Fälligkeitstag.
- c. Der Erfolg tritt mit der Nichtentrichtung am Fälligkeitstag ein (§ 33 Abs 3 lit b FinStrG).
- d. Tatsubjekt ist der Arbeitgeber, der
- e. für jeden Arbeitnehmer ein Lohnkonto mit dem in § 76 EStG genannten Inhalt (Name, Sozialversicherungsnummer, Wohnsitz, Alleinverdienerabsetzbetrag etc) zu führen hat – wenn dieses Lohnkonto nicht oder nur unvollständig geführt wird, ist die geforderte Tatmodalität verwirklicht.
- f. Auch hier wird hinsichtlich der Verkürzung Wissentlichkeit verlangt, sonst genügt bedingter Vorsatz auch hier.

Wenn der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht ordnungsgemäß abführt, kann das Finanzamt von ihm verlangen, dass er Lohnsteueranmeldungen abgibt („Anzeigepflicht“) – in diesem Fall kann auch § 33 Abs 1 FinStrG verwirklicht werden; sonst nicht.

4. Die vorsätzliche Verkürzung von Abgaben durch zweckwidrige Verwendung von Sachen, für die eine Abgabenbegünstigung gewährt worden ist, nach Unterlassen der Anzeige der zweckwidrigen Verwendung (§ 33 Abs 4 FinStrG)

Eine Abgabenbefreiung sieht zB § 6 Tabaksteuergesetz 1995 vor für „Tabakwaren, die vom Hersteller unentgeltlich als Deputate an Personen abgegeben werden, die als seine Dienstnehmer in einem Betrieb tätig sind, der die Herstellung, die Lagerung oder den Vertrieb von Tabakwaren zum Gegenstand hat.“

g. § 38 Abs 1 lit a FinStrG qualifiziert auch die gewerbsmäßige Begehung der Abgabenhinterziehung. Ziel des Täters muss sein, sich – nicht einem Dritten wie zB der GmbH – durch die wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahmequelle zu verschaffen – schon der Versuch der ersten Tat kann gewerbsmäßig begangen werden.

Die Gewerbsmäßigkeit ist auch ein Schuldmerkmal und belastet nur die Beteiligten an der Tat, die gewerbsmäßig handeln.

h. Die Abgabenhinterziehung ist mir einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des strafbestimmenden Wertbetrags bedroht. Daneben ist bei spezial- oder generalpräventivem Strafbedürfnis auf Freiheitsstrafe bis zu zwei Jahren zu erkennen. Wird eine Verbrauchssteuer hinterzogen, ist auf Verfall des Gegenstands zu erkennen (§ 33 Abs 5, 6).

Bei gewerbsmäßiger Begehung ist Geldstrafe bis zum Dreifachen des strafbestimmenden Wertbetrags und Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren angedroht, die bei einem strafbestimmenden Wertbetrag über 500.000 Euro bis zu fünf Jahren und über drei Millionen Euro bis zu sieben Jahren betragen kann (§ 38 Abs 1 FinStrG).

## **II. Fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG)**

Als fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 Abs 1, 3 FinStrG) strafbar ist nur die Verwirklichung des § 33 Abs 1 und 4 FinStrG, nicht aber die der Umsatzsteuerauszahlungs- und Lohnsteuerverkürzung.

Hier genügt bewusste oder unbewusste Fahrlässigkeit, so nicht eine entschuldbare Fehlleistung vorliegt.

Für berufsmäßige Parteienvertreter (und ihre Hilfskräfte) normiert § 34 Abs 3 FinStrG eine Privilegierung: Notare, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder machen sich durch Vertretung oder Beratung nur dann wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung strafbar, wenn sie ein „schweres Verschulden“ trifft. Darunter versteht man überdurchschnittliche Sorgfaltswidrigkeit („grobe Fahrlässigkeit“).

## **III. Strafe bei gewerbsmäßiger Tatbegehung (§ 38 FinStrG)**

Wer zB eine Abgabenhinterziehung in der Absicht begeht, sich durch wiederkehrende Begehung eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, wird einer Geldstrafe bis zum Dreifachen des strafbestimmenden Wertbetrags bedroht; und mit einer Freiheitsnebenstrafe bis zu drei Jahren, wenn der strafbestimmende Wertbetrag aber 500.000 Euro übersteigt, bis zu fünf Jahren.

Die Absicht muss darauf gerichtet sein, sich selbst auch durch Mittelzufluss an ein Unternehmen, an dem der Täter beteiligt ist (aber nicht einem Dritten) eine fortlaufende Einnahme zu verschaffen, und zwar über einen längeren Zeitraum, und sei es nur als Zuschuss zu seinen sonstigen legalen Einkünften.

## **IV. Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG)**

Der Abgabenbetrug qualifiziert die gerichtlich strafbare Abgabenhinterziehung (strafbestimmender Wertbetrag höher als 100.000 Euro), den Schmuggel (strafbestimmender Wertbetrag höher als 50.000 Euro) usw zum Finanzverbrechen, wenn zB der Abgabenbetrug

\* „unter Verwendung“ falscher oder verfälschter Urkunden, falscher oder verfälschter Daten oder anderer solcher Beweismittel begangen wird (§ 39 Abs 1 lit a FinStrG: Diese Beweismittel müssen den Abgabenbehörden nicht vorgelegt worden sein, es genügt, dass die Abgabenerklärung darauf (in der Buchhaltung) aufbaut; Beweismittel wie Urkunden müssen ja nur für Außenprüfungen usw bereit gehalten werden und auf Verlangen der Behörde vorzulegen. Die falschen Urkunden (ein anderer als der tatsächliche Aussteller wird genannt), die verfälschte Urkunde (ihr Inhalt wird später verändert), die falsche sonstigen Beweismittel (die inhaltlich unrichtige Lugurkunde wie eine Scheinrechnung) müssen nicht kausal sein für den Verkürzungserfolg.

Inhaltlich unrichtige Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, die inhaltlich unrichtige Buchhaltung (§§ 124 ff BAO) selbst sind keine falschen, verfälschten Beweismittel im Sinne des Abs 1 lit a.

\* Oder wenn die Abgabenhinterziehung „unter Verwendung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen“ begangen wird (§ 39 Abs 1 lit b FinStrG) - Scheingeschäfte sind Rechtsgeschäfte auf Grund von Willenserklärungen, die einem anderen Gegenüber mit dessen Einverständnis abgegeben werden, die aber nicht oder nicht so gelten sollen, wie sie offen erscheinen – die Rechtsfolgen sollen gar nicht eintreten – ein Umgehungsgeschäft zum Zweck der Abgabenminde rung ist kein Scheingeschäft (verdeckte Treuhandschaft zB). Scheingeschäfte sind zB Werkverträge, bei denen in Wahrheit gar kein Leistungsaustausch erfolgt; Kaufverträge, die als Schenkungen getarnt werden. Andere Scheinhandlungen sind Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und die Verwirklichung eines Tatbe stands vortäuschen (zB gezielt falsche Parteienerklärungen wie die Gründung eines Vereins, dessen satzungsmäßige Tätigkeit nie ausgeführt wird).

Die falschen Beweismittel und die Scheingeschäfte müssen bereits im Zeitpunkt der Tathandlung bereit gehalten bzw gesetzt worden sein.

\*Oder wenn Abgabenverkürzungen bewirkt dadurch bewirkt werden, dass zu Unrecht Vorsteuerbeträge geltend gemacht werden, denen keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen zugrunde liegen, in der Absicht dadurch ungerechtfertigte Abgabenverkürzungen zu bewirken (§ 39 Abs 2 FinStrG).

Nicht nur reine Phantasie-Leistungen sind gemeint (eine Kiste mit Mikro Prozessoren wird über Bratislava, Malta und Wien mehrfach im Kreis geschickt, 140 Millionen Euro Vorsteuer mit Erfolg geltend gemacht), sondern auch Leistungen, die nicht für den erbracht worden sind, der die Vorsteuer geltend macht (Errichtung eines Schwimmbads im Haus des Gesellschafter-Geschäftsführers, die Vorsteuer wird für die Erweiterung des Unternehmensgebäudes geltend gemacht) – der Vorsteuerbezug ist subjektbezogen.

Der „Scheinunternehmer“, bei dem gar keine Umsatzsteuerpflicht besteht und der sich USt-Gutschriften erschleicht, begeht einen Betrug nach den §§ 146 StGB.

## V. Finanzordnungswidrigkeiten

### **a. Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG**

Der objektive Tatbestand besteht darin, dass eine Selbstbemessungsabgabe - Umsatzsteuervorauszahlung nach § 21 Abs 1 UStG, Lohnsteuer nach § 79 EStG, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§§ 43 f FLAG), Kapitalertragsteuer (§§ 93 ff EStG) usw – nicht (vollständig) wenigstens bis zum fünften Tag nach dem Fälligkeitstag („Respirofrist“) entrichtet/abgeführt wird, ohne bis dahin die Höhe des geschuldeten Betrags bekannt gegeben zu haben.

Die nicht rechtzeitige Bekanntgabe der Höhe des Betrags ist objektive Bedingung der Strafbarkeit und muss daher nicht vom (wenigstens bedingen) Vorsatz umfasst sein wie die anderen objektiven Tatbestandsmerkmale.

Sanktion: Geldstrafe bis zur Hälfte der (verspätet) entrichteten Abgaben.

Konkurrenz zu § 33 Abs 1 FinStrG: Bei den hier genannten Selbstbemessungsabgaben besteht keine „Anzeigepflicht“, daher § 33 Abs 1 FinStrG nicht verwirklicht. Besteht eine Anzeigepflicht hinsichtlich der Selbstbemessungsabgaben (zB bei anmeldepflichtigen Verbrauchssteuern wie Alkoholsteuer etc), geht § 33 Abs 1 FinStrG vor.

Wird bereits am Fälligkeitstag die Umsatzsteuervorauszahlung wissentlich verkürzt, geht § 33 Abs 2 lit a FinStrG vor.

### **b. Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49a FinStrG**

Dieser Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer vorsätzlich die Anzeigepflicht für Schenkungen unter Lebenden und für Zweckzuwendungen unter Lebenden vorsätzlich verletzt (§ 49a Abs 1 FinStrG): Die Übertragung von Bargeld, Kapitalforderungen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, Betrieben, beweglichen körperlichen Vermögens und immateriellen Vermögens müssen vom Geschenkgeber und Erwerber zur ungeteilten Hand innerhalb von drei Monaten angezeigt werden (§ 121a BAO), es sei denn, die Grenze für Zuwendungen vom selben Angehörigen innerhalb eines Jahres übersteigt nicht 50.000 Euro und die von einem Nichtangehörigen innerhalb von fünf Jahren nicht 15.000 Euro.

Die Selbstanzeige ist – völlig systemwidrig – nur innerhalb eines Jahres ab Ende der Anzeigepflicht zulässig (§ 49a Abs 2 FinStrG).

Es ist eine Geldstrafe bis zu 10 % des gemeinen Werts des übertragenen Vermögens angedroht.

Dieser Finanzordnungswidrigkeit macht sich weiter schuldig, wer vorsätzlich die Mitteilungspflicht bei Auslandszahlungen (über 100.000 Euro zugunsten desselben Leistungserbringens) nach § 109b EStG 1988 verletzt, das heißt nicht bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahrs die Mitteilung macht (§ 49a Abs 3 FinStrG):

### **c. Finanzordnungswidrigkeiten nach § 50 FinStrG**

Dieses Finanzvergehen pönalisiert das vorsätzliche Erwirken von ungerechtfertigten Zahlungserleichterungen (Stundung, Ratenzahlung; § 212 BAO) unter Verletzung abgabenrechtlicher Wahrheits- und Offenlegungspflicht. Geldstrafe bis 5.000 Euro.

#### **d. Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 FinStrG**

Diese gegenüber allen anderen subsidiären Finanzordnungswidrigkeit begeht insbesondere,

wer vorsätzlich abgaben- oder monopolrechtlichen Anzeige-, Wahrheits- oder Offenlegungspflichten verletzt (Abs 1 lit a);

wer vorsätzlich abgaben- oder monopolrechtliche Pflichten zur Führung und Aufbewahrung von Büchern und sonstigen Aufzeichnungen verletzt (Abs 1 lit c) – Buchführungspflichten zB in den §§ 134 BAO, Aufbewahrungspflicht sieben Jahre (§ 132 BAO);

wer vorsätzlich abgaben- oder monopolrechtliche Pflichten zur Ausstellung und Aufbewahrung von Belegen verletzt (Abs 1 lit e) - § 11 UStG sieht eine Belegerteilungspflicht vor, diese Pflicht besteht aber nur bei Lieferungen unter Unternehmern und juristischen Personen, nicht an Privatpersonen („brauchen S a Rechnung?“);

usw.

Strafdrohung: Geldstrafe bis 5.000 Euro.

## Finanzstrafverfahrensrecht

Österreich gönnt sich den Luxus, sowohl Verwaltungsbehörden (Finanz- und Zollämter), als auch Gerichte mit der Ahnung von Finanzvergehen zu betrauen.

### I. Gerichtliche und verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren

Gerichte sind zuständig sachlich für die Ahndung von **vorsätzlich** begangenen Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem **strafbestimmenden Wertbetrag** richtet und wenn dieser Wertbetrag bei Zollvergehen 50.500 Euro und bei **Nicht-Zollvergehen** wie die Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG **100.000 Euro übersteigt** (§ 53 FinStrG).

Bei Zusammentreffen dieser Finanzvergehen sind die Beträge zusammenzurechnen für die Bestimmung der sachlichen Zuständigkeit des Gerichts, wenn für die Ahndung all dieser Vergehen ein und dieselbe Finanzstrafbehörde sachlich und örtlich zuständig wäre und wenn hinsichtlich der einzelnen Finanzvergehen noch kein rechtskräftiger Strafbescheid vorliegt.

Bei **subjektiver Konnexität** (ein Täter, mehrere Taten) urteilt das Gericht auch über andere Finanzvergehen, zB über die fahrlässige Abgabenverkürzung, wenn all die Taten sonst in die sachliche und örtliche Zuständigkeit ein und derselben Finanzstrafbehörde fielen – davon ausgenommen allerdings immer die Finanzordnungswidrigkeiten.

Bei **objektiver Konnexität** (eine Tat, mehrere Täter) zieht die Zuständigkeit des Gerichts für den unmittelbaren Täter die Zuständigkeit für die anderen vorsätzlich an der Tat Beteiligten mit sich. Nicht aber umgekehrt.

Das Ermittlungsverfahren wird nicht durch die Kriminalpolizei, sondern an ihrer Stelle und mit ihren Rechten und Pflichten durch die Finanzstrafbehörde I. Instanz (Finanz- oder Zollamt) durchgeführt unter Aufsicht und Leitung der Staatsanwaltschaft, die Hauptverhandlung findet vor dem Schöffengericht statt.

Über die Strafberufung entscheidet das Oberlandesgericht und über die Nichtigkeitsbeschwerde der Oberste Gerichtshof.

### II. Finanzstrafbehörden (Finanz- und Zollämter) ahnden die anderen Finanzvergehen und die Finanzordnungswidrigkeiten.

Das Untersuchungsverfahren leitet ein **Einzelbeamter**. Er ist auch für die mündliche Verhandlung und das Straferkenntnis zuständig ist, wenn der strafbestimmende Wertbetrag nicht über 33.000 Euro bzw bei Zollvergehen nicht über 15.000 Euro liegt.

Sonst entscheidet der **Spruchsenat** (Vorsitzender ist ein aktiver Richter, Beisitzer sind ein Laie und ein für die Verhandlung weisungsfrei gestellter Beamter des höheren Finanzdienstes); auf Verlangen des Beschuldigten muss aber immer ein Spruchsenat entscheiden (fakultative Zuständigkeit).

Finanzstrafbehörde zweiter Instanz und damit alleinige Rechtsmittelbehörde ist der **Unabhängige Finanzsenat** (§ 62 FinStrG) mit Sitz in Wien und Außenstellen in den meisten Bundesländern. Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet als Kollegialorgan (zwei weisungsfreie Beamte des höheren Finanzdienstes, zwei Laien) oder als Mitglied eines Senats.

Nach Art 131 B-VG Beschwerde des Beschuldigten/Nebenbeteiligten an den VwGH wegen Rechtswidrigkeit der Entscheidung des Berufungssenats, die auch der Amtsbeauftragte des Finanz-/Zollamts erheben kann. Und Säumnisbeschwerde nach Art 132 B-VG (mehr als sechs Monate Säumnis der I. oder II. Instanz nach Antragsstellung).

Beschwerde an VfGH nach Art 144 B-VG und Beschwerde an den EGMR sind auch im Finanzstrafverfahren möglich.

## **II. Aussageverweigerungsrecht berufsmäßiger Parteienvertreter und Durchsuchung von Orten**

Notare, Rechtsanwälte, Patentanwälte, Wirtschaftstreuhänder und Verteidiger – und ihre Hilfskräfte – haben als „berufsmäßige Parteienvertreter“ nach § 157 Abs 1 Z 2 StPO eine Aussageverweigerungsrecht darüber, was ihnen in dieser Eigenschaft bekannt geworden ist. Dieses Aussageverweigerungsrecht darf bei sonstiger Nichtigkeit nicht umgangen werden (§ 157 Abs 2 StPO).

Das Aussageverweigerungsrecht ist ein berufsspezifisches und daher unabhängig davon, ob der Mandant von der Verschwiegenheitspflicht entbunden hat oder nicht. Hat er entbunden, so hat der Parteienvertreter gegenüber seinem Mandanten zwar nicht mehr die Pflicht, sich auf sein Aussageverweigerungsrecht zu berufen, den Behörden gegenüber aber immer noch das Recht dazu.

Die Sicherstellung von Papieren, Datenträgern, Ton- und Bildmaterial aus Beweisgründen ist unzulässig und auf Antrag des Betroffenen aufzuheben, wenn Kopien der schriftlichen Aufzeichnungen und der automationsunterstützt verarbeiteten Daten den Beweiszweck auch erfüllen können und die Originale der sichergestellten Informationen voraussichtlich nicht in der Hauptverhandlung gebraucht werden (§ 110 Abs 4 StPO).

Werden im Zuge der Durchsuchung von Orten („Hausdurchsuchung“) Gegenstände oder Unterlagen gefunden, die auf die Begehung einer anderen Straftat schließen lassen, als jene, derentwegen die Durchsuchung angeordnet wurde (sog. „Zufallsfunde“), so sind diese Unterlagen sicherzustellen, wobei ein gesondertes Protokoll aufzunehmen ist (§ 122 Abs 2 StPO).

Der berufsmäßige Parteienvertreter kann unter Berufung auf sein gesetzlich anerkanntes Recht auf Verschwiegenheit, das durch sein Aussageverweigerungsrecht (§ 157 Abs 1 Z 2 StPO) abgesichert ist, der Sicherstellung von Unterlagen widersprechen, auch wenn er selbst der Tat beschuldigt sein sollte (§ 112 Abs 1 StPO).

An seiner Stelle zum Widerspruch berechtigt sind auch jene Personen, die sein Anwesenheitsrecht substituieren wie etwa Berufsanwärter und der der Durchsuchung gemäß § 121 Abs 2 StPO zwingend beizuziehende Kammervertreter. Infolge des Widerspruchs sind die Unterlagen auf geeignete Art und Weise gegen unbefugte Einsichtnahme oder Veränderung zu sichern („Versiegelung“) und bei Gericht zu hinterlegen. Auf Antrag des Parteienvertreters können die Unterlagen auch bei der Staatsanwaltschaft hinterlegt werden, die sie vom Ermittlungsakt getrennt aufzubewahren hat. In beiden Fällen dürfen die Unterlagen von Staatsanwaltschaft oder Kriminalpolizei nicht eingesehen werden, solange nicht über die Einsicht entschieden worden ist. In weiterer Folge ist der Parteienvertreter dann vom Gericht (oder im Falle eines Antrags auf Hinterlegung bei der Staatsanwaltschaft: von der Staatsanwaltschaft) aufzufordern, binnen einer angemessenen, 14 Tage nicht unterschreitenden Frist jene Teile der Aufzeichnungen oder Datenträger konkret zu bezeichnen, deren Offenlegung eine Umgehung seines Aussageverweigerungsrechts nach § 157 Abs 1 Z 2 StPO bedeuten würde (§ 112 Abs 2 StPO). Umgangen wird das Recht auf Verschwiegenheit/Aussageverweigerung insbesondere dann, wenn zB Schriftstücke betroffen sind, die vom Parteienvertreter während des Bestehens des Vertragsverhältnisses mit seinem Klienten zur Beratung oder Vertretung des Klienten erst geschaffen worden sind (Einträge in Kalender, Notizen über Beratungsgespräche etc.). Nicht umgangen wird das Recht auf Verschwiegenheit/Aussageverweigerung durch Sicherstellung von Schriftstücken, die zB schon vor Bestehen des Vertragsverhältnisses mit dem Klienten geschaffen worden waren und dem WT übergeben worden sind („vorexistierende Klientenunterlagen“, Liechtensteiner OGH).

Um seiner Bezeichnungspflicht nachkommen zu können, ist der Parteienvertreter berechtigt, in die hinterlegten Unterlagen Einsicht zu nehmen. Unterlässt er eine solche Bezeichnung, so sind die Unterlagen zum Akt zu nehmen und auszuwerten. Andernfalls hat das Gericht (oder im Falle eines Antrags auf Hinterlegung bei der Staatsanwaltschaft: die Staatsanwaltschaft) die Unterlagen unter Beziehung des Parteienvertreters sowie gegebenenfalls geeigneter Hilfskräfte oder eines Sachverständigen zu sichten und anzuordnen, ob und in welchem Umfang sie zum Akt genommen werden dürfen. Unterlagen, die nicht zum Akt genommen werden, sind dem Parteienvertreter auszufolgen. Aus deren Sichtung gewonnene Erkenntnisse dürfen bei sonstiger Nichtigkeit nicht für weitere Ermittlungen oder als Beweis verwendet werden. Gegen die Anordnung der Staatsanwaltschaft kann der Parteienvertreter Einspruch erheben, in welchem Fall die Unterlagen dem Gericht vorzulegen sind, das zu entscheiden hat, ob und in welchem Umfang sie zum Akt genommen werden dürfen; eine Beschwerde gegen den Beschluss des Gerichts hat aufschiebende Wirkung (§ 112 Abs 3 StPO).

Eine Beschlagnahme schließt an eine Sicherstellung an (§ 109 Z 2 lit a StPO). Sie unterscheidet sich von der Sicherstellung dadurch, dass die Sache dem Betroffenen für längere Zeit entzogen werden soll und bedarf gem § 115 StPO der gerichtlichen Bewilligung und der Anordnung durch die Staatsanwaltschaft. Ähnlich der Regelung bei der Sicherstellung ist die Beschlagnahme gem § 115 Abs 3 StPO, wenn möglich, auf Kopien zu beschränken.

Sind die Voraussetzungen der Beschlagnahme weggefallen, so ist die Beschlagnahmeanordnung wieder aufzuheben (§ 115 Abs 6 StPO).

Ein generelles Durchsuchungsverbot von Räumlichkeiten von Parteienvertretern gibt es nicht. Vom Berufsgeheimnis des nicht umfasstes (zB schon existierendes, beim Parteienvertreter hinterlegtes) Beweismaterial kann daher Gegenstand einer Durchsuchungsanordnung gemäß §§ 119 Abs 1, 120 Abs 1 StPO sein (OGH 18.10.2012, 13 Os 66/12y, 67/12w, 68/12t, 69/12i).