

## **Grundbegriffe**

### **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)

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

Die Finanzvergehen i.e.S. und die Finanzordnungswidrigkeiten des FinStrG (§§ 33 bis 52 FinStrG) und anderer Bundesgesetze.

### **II. Formelles Finanzstrafrecht**

Das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahrensrecht ist abschließend geregelt in den §§ 53 bis 194 FinStrG; das gerichtliche Finanzstrafverfahrensrecht in der StPO und in den davon abweichenden Sonderbestimmungen §§ 195 bis 247 FinStrG.

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

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

(Freiheits-)Strafdrohungen des FinStrG in den letzten Jahre kontinuierlich angehoben worden. Das Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (Rat der EU, 26. 6. 1995, ABI C 316/48) verlangt „wirksame, angemessene und abschreckende“ Strafdrohungen, Finanzvergehen müssen „auslieferungsfähige Delikte sein“, das heißt mit mehr als 1 Jahr Freiheitsstrafe bedroht sein: Die FinStrGNov 1998 trägt dem Rechnung – zB Abgabenhinterziehung seither mit zwei Jahren Freiheitsstrafe bedroht. Bei „Vorliegen erschwerender Umstände“ wie Gewerbsmäßigkeit bis zu drei Jahren und seit dem 5. 6. 2004 bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als 500.000 Euro bis zu fünf Jahren bzw. seit dem 1.1.2006 bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von mehr als drei Millionen Euro bis zu sieben Jahren (§ 38 Abs 1 StGB).

Ob die Steigerung der Strafdrohungen höhere abschreckende Wirkung erzeugt, darf bezweifelt werden. Empirische Untersuchungen fehlen, die Entwicklung der Zahl der wegen Finanzvergehen Verurteilten pro Jahr in den letzten zehn Jahren spricht eher dagegen.

Effizienter bei Kontrolldelikten wäre Beseitigung der Möglichkeiten zur Delinquenz und konsequente Überwachung.

Subsidiarität: Strafrecht sollte immer ultima ratio sein, und Verhältnismäßigkeit: auch im Strafrecht muss immer das gelindeste Mittel sein, 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 überholt.

Das FinStrG freilich orientiert sich noch deutlich an der Vergeltung: „Spiegelstrafen“ - Geldstrafe bis zum Drei- (§ 38 Abs 1 FinStrG), Zwei- (zB § 33 Abs 5 FinStrG), Einfachen (zB § 34 Abs 4 FinStrG) oder der Hälfte (zB § 49 Abs 2 FinStrG) des strafbestimmenden Wertbetrags.

### **II. Prävention**

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

#### **A. Generalprävention**

Die Verhinderung künftiger Straftaten ist seit der Aufklärung Zweck und Legitimation der Strafe.

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

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

Kritik: Nicht alle Menschen handeln immer rational und das Entdeckungsrisiko ist bei den opferlosen Kontrolldelikten relativ gering.

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

Die Menschen richten ihr Verhalten nach langfristig erworbenen Dispositionen aus und achten Normen vor allem auf Grund der Legitimität der Normen. Die meisten Menschen sind mehr oder weniger rechtstreu. Das Strafrecht soll folgende Effekte bewirken:

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

Strafrecht soll Menschen informieren, was Recht und was Unrecht ist. Das wird dann „gelernt“. Legitim erachtete Normen werden eher befolgt.

## **b. Vertrauenseffekt**

Durch die Bestrafung der Rechtsbrecher wird das Vertrauen in die Rechtsgeltung gestärkt bzw. wiederhergestellt. Legitim und wirksam erachtete staatliche Strafen bekräftigen die Normakzeptanz durch symbolische Manifestation der Rechtsgeltung. Die Rechtstreuen sehen, dass sich das Recht (letztlich) doch durchsetzt. Anomie (Schwinden des Normvertrauens) soll verhindert werden.

## **c. Befriedungseffekt**

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

Kritik: empirisch nicht überprüfbar.

## **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: Hinterzieher der Einkommensteuer).

### **2. Positive Spezialprävention**

(Re)Sozialisierung des besserungsbedürftigen und -fähigen Zustandsverbrechers durch die lange Freiheitsstrafe.

### **3. Technische Spezialprävention**

Unschädlichmachen des unverbesserlichen Gewohnheitsverbrechers (lebenslange Freiheitsstrafe)

## **III. Strafzwecke des FinStrG**

Nur die General- und Spezialprävention sind Strafzwecke:

Freiheitsstrafe ausschließlich bei general- oder spezialpräventivem Strafbedürfnis (§ 15 Abs 2 FinStrG)

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 spricht (§ 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)

#### **IV. Wiedergutmachung**

Die Wiedergutmachung hat auch im österreichischen Finanzstrafrecht eine lange Tradition: Selbstanzeige nach § 29 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 unter anderem nur, wenn der „Störwert der Tat“ auch im Verhältnis zur Schuld als gering anzusehen wäre (§ 191 Z 1 StPO) und Mangelnder Strafwürdigkeit der Tat setzt „geringfügiges Verschulden“ des Täters voraus (§ 25 Abs 1 FinStrG)

#### **II. Schuldbegriff**

Normativer Schuldbegriff: Schuld ist persönliche Vorwerfbarkeit rechtswidrigen Verhaltens. Der Inhalt des Schuldbegriffs ist strittig.

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

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

Problematik der Strafrahen bei „Steuerhinterziehung auf Zeit“, wenn der Täter nur Zinsgewinn erzielen will und der Strafrahen das Zifache beträgt: Die Verhängung einer Strafe, die zur Schuld und zum Ausmaß des Schadens außer Verhältnis steht, verletzt den Schuldgrundsatz.

## **B. Normativer Schuldbegriff**

Der Täter hat im Tatzeitpunkt die Möglichkeit gehabt, sich für rechtmäßiges Verhalten zu entscheiden. 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**

### **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**

Das Analogieverbot zum Nachteil des Beschuldigten gilt im Allgemeinen Teil inklusive Strafdrohungen; und im Besonderen Teil.

Das Analogieverbot gilt nicht im Strafverfahrensrecht. Und nicht im materiellen Strafrecht, wenn es sich zum Vorteil des Beschuldigten auswirkt wie beim rechtfertigenden Notstand.

#### **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 geht dabei 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 nach § 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 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 Wortsinns 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 aufsehenerregender 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. Wir müssen daher auf das subsidiär geltende StGB zurückgreifen, dessen § 67 Abs 1 StGB als Tatzeitpunkt regelt, „da“ der Täter „gehandelt hat“ (Tun) oder „handeln hätte sollen“ (Unterlassen). Irrelevant ist der Zeitpunkt des Erfolgseintritts.

### **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 ist.

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 Beitritt Österreichs zur EU).

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 = ecollex 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“).

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

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

#### **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.



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 (Erb-schafts- 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 öffentli-chen Abgaben (§ 2 Abs 1 lit a 2. Fall FinStrG)

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

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

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

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

#### D. Keine Abgaben sind die Stempel-, Rechts- und Konsulargebühren (§ 2 Abs 2 FinStrG), stattdessen Gebührenerhöhungen nach § 9 Abs 1 GebG.

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

### II. Monopole (§ 2 Abs 1 3 FinStrG)

Unter den Monopolen sind das Alkohol-, Salz und das Tabakmonopol zu verste-hen; das Glückspielmonopol war nie durch das FinStrG geschützt.

Salzmonopol (seit 1995) und Alkoholmonopol (seit 2001) aufgehoben. Heute nur noch das Tabakmonopol – aber „Altfälle“ sollen immer noch gestraft werden kön-nen!

### III. Finanzvergehen und Finanzordnungswidrigkeiten

Laut § 1 FinStrG sind die Handlungen und Unterlassungen Finanzvergehen (iwS), die nach den §§ 33 bis 52 als Finanzvergehen (ieS) oder als Finanzordnungswid-rigkeiten (§§ 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 (Herstellen von Alkohol entgegen § 20 AlkStG)

B. § 7 Ausfuhrerstattungsgesetz (Bewirken, dass Erstattungen inklusive Vorfinanzierungen und Vorauszahlungen zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt werden, durch unrichtige oder unvollständige Angaben in einem Erstattungsverfahren)

C. §§ 37, 38 Außenhandelsgesetz 2005 (verbotene Ein-, Aus- und Durchfuhr ohne Bewilligung von so genannten „dual-use-Gütern“)

D. § 11 Abs 1, 2 Mineralölsteuergesetz 1995 (verbotswidrige Verwendung steuerbegünstigten, gekennzeichneten Gasöls)

E. § 29 Marktordnungsgesetz 2007 (Ein- oder Ausfuhr von (landwirtschaftlichen) Marktordnungswaren ohne erforderliche Dokumente)

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

G. § 7 Produktpirateriegesetz 2004 (verbotenes 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.)

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

#### **IV. Landesgesetzliches Finanzstrafrecht (§ 254 Abs 1 FinStrG)**

Für den Bereich des landesgesetzlichen Finanzstrafrechts gilt das VStG - § 29 FinStrG seit März 2009 ausdrücklich für den Bereich des landesgesetzlichen Finanzstrafrechts für anwendbar erklärt.

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

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

Zur Vermeidung zwischenstaatlicher Konflikte – Kompetenz-Kompetenz auf dem Gebiete des Strafrechts gilt als Ausdruck der 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 Tatzeit: die hängt nur von Handlung/Unterlassungszeitpunkt, nie von (versuchten) Erfolgseintritt ab (vgl § 67 Abs 1 StGB).

### **II. Prinzipien**

#### **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 (§ 63 StGB)**

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

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

Österreicher begeht 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 Auslieferungsverbots österreichischer Staatsbürger

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)**

Finanzvergehen wird gegenüber einem auf Grund eines zwischenstaatlichen Vertrags im Ausland einschreitenden Organs der Abgabenbehörde begangen –keine „vorgeschobenen“ Abgabenbehörden im Ausland mehr.

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

Wenn ein Finanzvergehen im Zollgebiet der EU begangen und im Inland entdeckt wird – Strafkompetenz auf Österreich übertragen, weil dann auch die Abgaben durch österreichische Zollbehörden festzusetzen sind

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

Beteiligung im Ausland an Straftat (Bestimmung, sonstiger Tatbeitrag), die der unmittelbare Täter im Inland begangen hat, 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 noch eine zumindest gedanklich abtrennbare Wirkung in Außenwelt hinzu - zB alle Verkürzungsdelikte.

#### **B. Unterlassungsdelikt**

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

Die Nichtvornahme eines gebotenen Tuns wird unter Strafe gestellt (bloßes Unterlassen gegen Gebot) - zB das nicht rechtzeitige Entrichten oder Abführen einer Selbstbemessungsabgabe 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, Banden- und Schmuggel mit Waffen §§ 35 Abs 1, 38 Abs 1 lit a bis c FinStrG

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

Die Strafschärfung bei Rückfall (§§ 41, 47 FinStrG) ist nur Strafzumessungsvorschrift – die Regelung im Besonderen 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.

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.

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 - bei § 38 Abs 1 lit a FinStrG muss sich die Absicht richten auf eine „fortlaufende Einnahme“.

#### II. Rechtswidrigkeit

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



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

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

## **C. Zumutbarkeit rechtmäßigen Verhaltens**

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

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

Auf dieser Ebene werden die unterschiedlichsten Voraussetzungen der Strafbarkeit zusammen gefasst.

### **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 die Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) oder 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 in seiner Fahrerkabine schlafende Fernfahrer träumt heftig und reißt Verschlussmittel ab (§ 48 Abs 1 lit a FinStrG) - Bestrafung wegen vorsätzlicher/fahrlässiger actio libera in causa möglich, wenn Schlaf samt Abreißen vorausgesehen und gewollt oder zumindest voraussehbar war.

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

**C. Reine Körperreflexe:** Tun ohne Dazwischenschalten des Bewusstseins wird durch externen auf Nervensystem wirkenden Reiz ausgelöst - Wespe sticht Fernfahrer, sodass er Verschlussmittels 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 Abgabenhelerei - 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 (Ausnahme Kienapfel); OGH und insbesondere VwGH noch Anhänger der sog „Klassik“ (1900), in der alles Subjektive und damit auch der Vorsatz zur Schuld gezählt wird. Praktisch ist diese Frage bedeutungslos.

**C. Erweiterter Vorsatz:** Im FinStrG nur bei Gewerbsmäßigkeit (§ 38 Abs 1 lit a FinStrG) verlangt.

**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: Höhe der Abgabverkürzung für Rechtsprechung nicht Tatbildmerkmal (ablehnend *Leitner*, der bei ihr von einem „unrechtsprägenden“ Tatbestandsmerkmal ausgeht, das von 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 Bestimmung- 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 (Zeit, Ort, Art und Weise des Erfolgs) entfällt (Eliminationsmethode).

#### **B. Äquivalenztheorie**

Alle Ursachen sind gleichwertig (Äquivalenztheorie), egal wie geringfügig sie sich 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 sozialetischen 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 Bankdienstleistungen, die zur Begehung von Finanzstraftaten genutzt werden oder der „Barverkauf“, 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 – Rechtsprechung fordert hier aber wahrheitsgetreue Offenlegung des Sachverhalts, und zwar des Sachverhalts, der der Rechtsmeinung entspricht, von der man abweicht.

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

**aba. Rechtsnormen:** Gesetze, VO, Bescheid

**abb. Verkehrs-, Sozialnormen:** Regeln, die sich die Verkehrsteilnehmer selbst gegeben haben – zB 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 von Gehilfen eine Rolle; bei öffentlich für die übertragene Tätigkeit bestellten und geprüften Personen (RA, Notare, WT, StB) kein Auswahlverschulden.

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

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

**abe. Sonderwissen und Sonderfähigkeiten:** strittig, ob dadurch Sorgfaltspflichten erhöht wird.

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

## **B. RISIKOVERWIRKLICHUNG (spezielle objektive Zurechnung)**

Spielt nur bei vollendeten Erfolgsdelikten eine Rolle: Hat sich sozialinadäquates Risiko in dem konkreten Erfolg verwirklicht?

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

**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.

Normverstoß 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)

**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 zwei Tatbeständen beschrieben, in denen sie erforderlich sind (§ 33 Abs 2, § 38 Abs 1 lit a hinsichtlich Gewerbsmäßigkeit und § 38 Abs 1 lit c hinsichtlich Überwindung, Verhinderung des Widerstands durch Waffengebrauch).

Andere Finanzvergehen können auch mit Wissentlichkeit und Absicht begangen werden.

Definition von Absicht in § 5 Abs 2 StGB und von Wissentlichkeit in § 5 Abs 3 StGB.

### 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.

Tätereigenschaften beim Sonderdelikt, Tathandlung als sozial-inadäquat gefährliche Handlung, Tatobjekt samt seinen tatbildrelevanten Eigenschaften, Erfolg, Kausalverlauf in seinen wesentlichen Zügen (Irrtum unwesentlich, solange Risikozusammenhang besteht)

Nicht vom Vorsatz erfasst sein müssen: Fehlen von RFG; Selbstbezug auf Vorsatz, Prozessvoraussetzungen

## **IV. Vorsatzarten**

### **A. Absicht**

Im FinStrG nur hinsichtlich Gewerbsmäßigkeit (§ 38 Abs 1 lit a FinStrG) geregelt – vgl. § 5 Abs 2 StGB: Sachverhaltsverwirklichung ist Ziel, das Täter anstrebt („was Täter erstrebt“: „... um zu ...“)

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

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

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!

Absicht hinsichtlich einzelner Tatbildmerkmale verlangt FinStrG bei Gewerbsmäßigkeit (§ 38 Abs 1 lit a FinStrG)

### **B. Wissentlichkeit**

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

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 eventualis, Eventualvorsatz)**

§ 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)**

Während der Tathandlung; irrelevant sind *dolus antecedens* und *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 lit a FinStrG gilt): „Irrtum, der den Täter das ´Vergehen´ nicht erkennen lässt“ - Vergehen ist antiquierter Begriff für Gesamtheit der äußeren 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 Tatbildirrtum kann 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 - §§ des UStG, die laienhafte Vorstellung, „umsatzsteuerpflichtig“ zu sein, 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 Abgabefreiheit schon im Geschäftseingang deutlich angepriesen

wird) bis potientielles 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.

### **C. Folgen des Tatbildirrtums**

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

#### **1. Vorhandensein eines Fahrlässigkeitsdelikt**

es ein entsprechendes Fahrlässigkeitsdelikt gibt (bei fast allen Finanzvergehen; ungeschriebenes Merkmal); und

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

Irrtum „unentschuldbar“ ist, also dem Täter „vorwerfbar“ ist. Eine „ausdrückliche Anordnung“, worauf der Vorwurf begründet werden muss, fehlt dem FinStrG. Weil es bei Vorwerfbarkeit um Fahrlässigkeitshaftung geht, liegt es nahe, 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 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 Notwendigkeit der Konfliktlösung durch Begehung eines Finanzvergehens.

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

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

## **2. Rettungshandlung**

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

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)

„wirtschaftlicher“ Notstand von Rechtsprechung nie anerkannt

## **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 Rettungswillens 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. Schuld-elemente

### A. Schuldfähigkeit (§ 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

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

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

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 Berauschung (§ 52 FinStrG)**

vorsätzliche, fahrlässige Berauschung, 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 Bewertungsirrtum**

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

### **bb. Direkter Verbotsirrtum**

Sachverhalt ist generell kein Verstoß gegen RO

### **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 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)

## **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 Verhalten unzumutbar ist.

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

##### **aa. Notstandssituation**

identisch mit unmittelbar drohenden bedeutenden Nachteil bei rechtfertigendem Notstand

##### **ab. Notstandshandlung**

gerettetes Gut muss nicht eindeutig höherwertig sein als das geopfert. Die Notwendigkeit der Rettungshandlung 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 Abgaberecht 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.

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

wie beim rechtfertigenden Notstand Bewusstsein der Notstandsfrage (Irrtum § 10 Abs 2 2. Satz StGB) plus Rettungswille („um .. Nachteil abzuwenden“)

##### **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)**

Spielt wie Irrtum über rechtfertigenden Sachverhalt de facto keine Rolle; führt zur Bestrafung wegen Fahrlässigkeit, wenn der Irrtum auf Fahrlässigkeit beruht und es ein entsprechendes Fahrlässigkeitsdelikt gibt

#### **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.

## **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 Deliktswerten 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 = Stlnd 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 ent-

richtet werden (ecolex 1991, 886 = SWK 1991, R 202 = ÖStZB 1992, 74), bei Verkürzungsbeträgen von 632.524 ATS (VwGH 17. 9. 1986, 83/13/0033 = Stlnd 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 Sorgfaltsverstoß 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 Strafanspruch 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 FinStrGNov 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 schlichtes Tätigkeitsdelikt

ab. Ab Verstreichen der Frist beim echten Unterlassungsdelikt

ac. Ab Betätigung des Tatentschlusses durch Ausführungshandlung, ausführungsnaher 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)**

Nicht mehr! eingerechnet in die 10 Jahre wird 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).

OGH hat absolute Verjährung bei Fortsetzungszusammenhang nicht ab letzten Teilakt, sondern für jeden Akt gesondert geprüft; VwGH immer ab letztem Teilakt

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 FinStrGNov 1998 = 13.1.1999!** Neuere Judikatur des OGH bezüglich „günstigeres Recht“ schließt Anwendung der absoluten Verjährung auch 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 (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 an Höchstgerichte bis Zustellung des Erkenntnisses an belangte Behörde

d. Zeit, für diversionelle Erledigungen (zB Probezeiten) bei Jugendstraftaten (§ 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 nach § 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 der sachlich und örtlich zuständigen Abgabenbehörde (Finanzamt, Zollamt) oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde erster Instanz (Finanzamt, Hauptzollamt) ist mündlich oder schriftlich darzulegen der Sachverhalt, durch den der Täter das Finanzvergehen verwirklicht hat.

Dabei ist der sachliche (welche Abgaben sind in welchen Perioden betroffen) und der persönliche Umfang (welche Personen haben sich am Finanzvergehen beteiligt, wer soll straffrei werden) der Selbstanzeige abzustecken. Ergänzungen früherer Darlegungen (Stufenselbstanzeigen) werden nur in eingeschränktem Maße akzeptiert (bei unbewusster Fahrlässigkeit noch am ehesten). Ist die Darlegung unvollständig, liegt eine Teilselbstanzeige vor, die nur teilweise Straffreiheit mit sich bringt.

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 oder sonst eine Einrichtung, die von der Anzeigepflicht eines 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 Bestehen 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, einer Finanzstrafbehörde oder einem in § 89 Abs 2 FinStrG genannten Organ** gesetzt wird (Organe der Finanzstrafbehörden, Abgabenbehörden, Zollwache, des öffentlichen Sicherheitsdienstes wie Gendarmen oder Polizisten);

e. Darlegung **nicht zu Beginn einer abgaben- oder zollbehördlichen Prüfung** (§ 29 Abs 3 lit c FinStrG; Betriebsprüfung, Nachschau etc). Fahrlässige Finanzstrafataten können auch noch während einer solchen Prüfung dargelegt werden, wenn sie dem Geprüften eher ein- als dem Prüfer auffallen.

**2. Die Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung der Abgabe bedeutsamen Umstände:** Die für die Feststellung der Abgabenverkürzung bedeutsamen Umstände müssen der für die Verwaltung der verkürzten Abgabe sachlich und örtlich zuständigen Behörde offengelegt werden: Durch Berichtigung 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, muss er sie vorlegen. Wenn er solche Beweismittel nicht 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. 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 – ein bis zwei Wochen werden toleriert; sich die Offenlegung aus welchen Gründen auch immer für später vorzubehalten (kommt oft vor!), ist schadet.

**3. Die Entrichtung der verkürzten Abgaben, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann („Schadensgutmachung“),** muss den Abgaben- und Monopolvorschriften entsprechend erfolgen (§ 29 Abs 2 1. Satz FinStrG). Bei veranlagten Abgaben kommt es zur Festsetzung und dann hat der Anzeiger ein Monat Zeit, die Abgaben zu entrichten (§ 210 Abs 1 BAO). Bei **Selbstbemessungsabgaben** wird verlangt, dass die verkürzten Beträge **„umgehend“** entrichtet werden: Zahlung innerhalb ein bis zwei Wochen ab Darlegung der Verfehlung werden toleriert; wer sicher gehen will, nimmt den gefüllten Geldkoffer mit bei der Darlegung der Verfehlung.

Zahlungserleichterungen wie **Zahlungsaufschub** und **Ratenzahlung** sind auf Antrag möglich – bei der Verkürzung von Selbstbemessungsabgaben muss der Antrag schon bei der Darlegung der Verfehlung gestellt werden -. 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. Eine Nachsicht nach § 236 Abs 1 BAO führt auch zur Straffreiheit.

## **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 (Erfolgdelikt durch Unterlassen)**

Erfolgdelikt, 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 Gesamttunwert 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 hervorzutreten (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 Tatsubjekt 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 Monopolrechts, die den Täter im besonderen zum erfolgsabwendenden Tun verpflichten

##### **ab. Garantenpflicht kraft Gesetz**

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 Sorgfalts- und Aufklärungspflichten zur Vermeidung strafgesetzwidriger Schädigungen sind genau so anerkannt wie faktische Arbeitsvertragsverhältnisse

##### **ad. Garantenpflicht kraft vorausgegangenem 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 entfiel

### **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 Garantienpflicht, 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. EntschlieÙung

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 (Tatvorsatz, überschieÙende 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, Verdunkelung)

**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 Sonderdelikte 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 scheinrational 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 Handlungsvornahme, 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 (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 den Rücktritt ausschließen.

### **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 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 klassischer 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 soziale Adäquanz ius, also die soziale Adäquanz ius (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 Risikohöherung gegenüber rechtmäßigem Alternativverhalten.

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

Außerachtlassung der Sorgfalt, zu der 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 Erfolgsabwendungsmöglichkeit 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 potentiell 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

## Beteiligung mehrerer an einem Finanzvergehen

In der Deliktsbeschreibung ist meist nur von einem Alleintäter die Rede. Die Erfolgs-Verursachungsdelikte, bei denen die Tathandlung nicht näher beschrieben wird, erlaubt einen extensiven Täterbegriff: Jeder, der irgendwie kausal wird für den Erfolg, ließe sich unter den Tatbestand subsumieren.

Das geht aber nicht bei den **verhaltensgebundenen Delikten**, bei denen die Tathandlung näher beschrieben wird, und bei den **Sonderdelikten**, bei denen die Person des unmittelbaren Täters näher beschrieben ist: Bei ihnen ist ein restriktiver Täterbegriff zwingend. Unmittelbarer Täter ist nur der, der die (näher beschriebene) Tathandlung setzt oder der Träger der persönlichen Eigenschaften und Verhältnisse ist. Andere Personen können nur Bestimmungs- oder Beitragstäter sein. Und dies gilt auch bei den Erfolgs-Verursachungsdelikten.

### 1. Einheitstätersystem

Das österreichische Strafrecht dehnt die Strafbarkeit auf all die Personen aus, die kausal werden für die Tatbildverwirklichung, ohne die Strafbarkeit des einen von der Strafbarkeit des anderen abhängig zu machen (**keine qualitative/limitierte Akzessorietät**). Jeden trifft dieselbe Strafdrohung (**Einheitstätersystem**). Und jeder verantwortet eigenes Unrecht und eigene Schuld. Es wird aber zwischen den verschiedenen Tatbegehungsformen - unmittelbarer Täter, Bestimmungs- und Beitragstäter – unterschieden, die alle gleichwertig sind (**funktionales Einheitstätersystem**).

### 2. Der unmittelbare Täter (§ 11 1. Fall FinStrG)

**Unmittelbarer Täter** ist, wer eine dem Wortlaut des Tatbestands entsprechende Ausführungshandlung selbst vornimmt.

**Unmittelbarer Mittäter** ist, wer die dem Wortlauttatbestand entsprechende und vom gemeinsamen Vorsatz getragene wortlautkonforme Ausführungshandlung ganz oder zumindest teilweise selbst vornimmt. Wer sich im Vorbereitungsstadium beteiligt, kann nur Beitragstäter sein; Beitragstäter ist auch, wer im Ausführungsstadium nicht teilnimmt an der Tathandlung. Bei Dauerdelikten wie bei der Hehlelei kann unmittelbarer Mittäter auch sein, wer später daran mitwirkt (sukzessive Mittäterschaft).

### 3. Der Bestimmungstäter (§ 11 2. Fall FinStrG)

**Bestimmungstäter** ist, wer vorsätzlich einen anderen zur Ausführung der strafbaren Handlung veranlasst.

**a. Vollendete Bestimmungstäterschaft:** Nur dann, wenn die vorsätzliche Bestimmungshandlung, die Einwirkung auf die Psyche des unmittelbaren Täters durch Bitte, Rat, Befehl, Täuschung, Drohung usw, zur Erweckung seines Hand-

lungentschlusses und in weiterer Folge auch dazu geführt hat, dass er die angemessene Tat auch vollendet hat.

Die Tat, zu der bestimmt wird, muss nach Unrechtsgehalt und Angriffsrichtung individualisiert sein („hinterziehe die lästige Einkommensteuer!“ genügt; „hinterziehe jede mögliche Steuer!“ genügt nicht) und die Tat muss durch einen anderen ausgeführt werden, wobei der unmittelbare Täter nur tatbestandsgemäß, aber nicht zB vorsätzlich (Bestimmung zu unvorsätzlicher Tat) rechtswidrig oder schuldhaft usw handeln muss.

Auf subjektiver Tatseite muss der Bestimmungstäter mit dem deliktsspezifischen Tatvorsatz, der auch auf die Vollendung und auf einen bestimmbaren Personenkreis des unmittelbaren Täters gerichtet sein muss, und mit dem allenfalls geforderten erweiterten Vorsatz handeln.

Abweichungen der Tatausführung vom Bestimmungsvorsatz: Bleibt der unmittelbare Täter im Versuch stecken, haftet der Bestimmungstäter auch nur wegen Versuchs (quantitative Akzessorietät). Begeht der unmittelbare Täter zwar die angemessene Tat, tut er aber mehr oder begeht er sie in qualifizierter Form, dann haftet der Bestimmungstäter für die angemessene Tat und uU wegen Fahrlässigkeit für das Mehr („quantitativer Exzess“). Begeht der unmittelbare Täter eine andere als die angemessene Tat, dann haftet Bestimmungstäter nur für den Versuch der angemessenen Tat („qualitativer Exzess“).

#### **b. Beteiligung am Versuch durch Bestimmungstäterschaft (§ 13 Abs 1 FinStrG)**

Gelangt der unmittelbare Täter nur ins Stadium des Versuchs, dann verantwortet der Bestimmungstäter, obwohl er seine Bestimmung ja vollendet hat, auch nur Versuch (quantitative Akzessorietät).

#### **c. Versuchte Bestimmung (§ 13 Abs 2 FinStrG)**

Wegen der Betätigung des Bestimmungsvorsatzes durch eine (ausführungsnahe) Bestimmungshandlung, die im unmittelbaren Täter keinen Handlungsentschluss auslöst – er lässt sich nicht bestimmen oder ist bereits zur Tat entschlossen („omnimodo facturus“) – oder die zwar den Handlungsentschluss auslöst, aber der unmittelbare Täter gelangt nicht einmal ins Versuchsstadium, dann liegt Versuch der Bestimmung vor, der nach § 13 Abs 2 FinStrG strafbar ist.

### **4. Der Beitragstäter (§ 11 3. Fall FinStrG)**

Jeder, der vorsätzlich oder fahrlässig in sonstiger Weise zur Ausführung einer strafbaren Handlung beiträgt, ist **Beitragstäter** (§ 11 3. Fall FinStrG).

#### **a. Vollendete Beitragstäterschaft**

„Sonst“ zur Handlung des unmittelbaren Täters „trägt bei“, wer sie ermöglicht, erleichtert, absichert oder auf andere Weise fördert. Das kann lange vor der Tat,



aber auch während der Tat geschehen, das kann weit weg, aber auch am Tatort sein – vom Beschaffen von Tatwerkzeug lange vor der Tat bis hin zum Anfeuern während der Tat. Der Beitrag muss kausal, also wirksam im Sinne der Äquivalenztheorie sein für die unmittelbare Tat, er kann durch Tat (physisch) oder durch Rat (psychisch) erfolgen. Wie bei der Bestimmungstäterschaft muss die unmittelbare Tat ausreichend nach Unrechtsgehalt und Angriffsrichtung individualisiert sein. Und die Tat muss durch einen anderen tatbildgemäß ausgeführt werden, der freilich nicht rechtswidrig, schuldhaft usw handeln muss.

#### **b. Beitragstäterschaft an einem Versuch**

Die Tat des unmittelbaren Täters muss – anders als bei der Bestimmungstäterschaft – zumindest ins Versuchsstadium gelangen: Dann haftet der Beitragstäter auch nur wegen Beitrags zum Versuch (quantitative Akzessorietät).

#### **c. Strafflosigkeit der versuchten Beitragshandlung**

Gelangt der unmittelbare Täter nicht ins Versuchsstadium; oder bleibt der Beitragstäter im Versuch des Beitrags stecken – der unmittelbare Täter verwendet die zur Verfügung gestellte Waffe gar nicht – dann bleibt der Beitragstäter straflos (Umkehrschluss aus § 13 Abs 2 FinStrG).

### **5. Beteiligung mehrerer am Sonderdelikt**

Unmittelbarer Täter eines Sonderdelikts kann immer nur sein, wer die bestimmten „Eigenschaften oder Verhältnisse“ aufweist, die das Sonderdelikt verlangt (intra-neus). Ein anderer (extraneus) kann sich daran aber beteiligen als Bestimmungs- oder Beitragstäter.

§ 14 StGB unterscheidet zwischen unrechtsgeprägten (Abs 1) und schuldgeprägten (Abs 2) Sonderdelikten. Diese Unterscheidung ist analog auf das FinStrG zu übertragen.

**a. Bei den unrechtsgeprägten Sonderdelikten** (§ 14 Abs 1 StGB) betrifft die Täterqualifikation **ausschließlich oder auch das Unrecht**, dann wird die Strafbarkeit ausgedehnt auf alle Beteiligten, wenn nur einer von ihnen diese Qualifikation aufweist (zB § 33 Abs 1 FinStrG).

**b. Bei den schuldgeprägten Sonderdelikten** (§ 14 Abs 2 StGB) betrifft die Täterqualifikation **ausschließlich Schuld**. Ausdehnung der Strafbarkeit nur auf diejenigen, die Träger dieser Qualifikation sind (zB bei Gewerbsmäßigkeit nach § 38 FinStrG).

### **6. Beteiligung am Fahrlässigkeitsdelikt**

§ 11 FinStrG gilt auch für Fahrlässigkeitstaten. Bei den verhaltensgebundenen Fahrlässigkeitsdelikten (zB § 35 FinStrG) gilt dasselbe wie bei der Beteiligung an Vorsatztaten. Bei den Erfolgs-Verursachungsdelikten ist § 11 FinStrG bedeutungslos, weil jeder objektiv sorgfaltswidrige Beitrag problemlos unter den Wortlauttat-

bestand subsumiert werden kann und jeder nach den ihn treffenden Sorgfaltpflichten zu beurteilen ist.

## Sanktionen

Das Sanktionensystem des FinStrG ist archaisch und längst reformbedürftig. Zum Teil werden absurd hohe Vermögensstrafen verhängt, die kein Mensch zahlen kann. Innerhalb eines Jahrzehnts sind die Freiheitsstrafdrohungen auf 7 Jahre erhöht worden, die beim qualifizierten Rückfall (§ 41 Abs 1 FinStrG) um die Hälfte überschritten werden dürfen (= 10 ½ Jahre). Dazu können die Ersatzfreiheitsstrafen für die nichtvollziehbare Geld- und Wertersatzstrafe (jeweils maximal 2 Jahre) kommen, sodass letztlich für ein Finanzvergehen eine Freiheitsstrafe von insgesamt 14 ½ Jahren verhängt werden kann.

Bis dato machen die Gerichte aber bei weitem keinen Gebrauch von den drastisch erhöhten Freiheitsstrafdrohungen.

1. **Hauptstrafe** des FinStrG ist die **Geldstrafe** (§ 16 FinStrG). Sie ist – anders als im modernen StGB (1975!) – keine Tagessatzgeldstrafe, sondern eine altertümliche Geldsummenstrafe, orientiert bei einigen Finanzvergehen am „strafbestimmenden Wertbetrag“ (Verkürzungssumme) und macht hinsichtlich des variablen Höchstbetrags das Drei- (zB § 38 FinStrG), das Zwei- (zB § 33 Abs 5 FinStrG), das Einfache (zB § 34 Abs 4 FinStrG) oder die Hälfte (zB § 49 Abs 2 FinStrG) davon aus; oder sie ist wie bei den meisten Finanzordnungswidrigkeiten mit absoluten Beträgen nach oben begrenzt (zB § 48a FinStrG bis „40.000“ Euro; § 51 Abs 2 FinStrG bis „5.000“ Euro).

Bei den Delikten, bei denen sich die Geldstrafe nach einem strafbestimmenden Wertbetrag richtet, darf eine Mindestgeldstrafe von einem Zehntel dieses Betrags nur bei außerordentlicher Strafmilderung unterschritten werden (§ 23 Abs 4 FinStrG).

Für die Umrechnung der für den Fall der Nichtvollziehbarkeit der Geldstrafe vorzusehenden Ersatzfreiheitsstrafe (§ 20 FinStrG) gibt es keine Kriterien.

2. Weitere Vermögensstrafen sind die (Neben)Strafe des Verfalls (§§ 17, 18) und die (Neben)Strafe des Wertersatzes (§§ 19 FinStrG).

3. Auch die Freiheitsstrafe (§ 15 FinStrG) ist nur Nebenstrafe, sie darf nur neben der und zusätzlich zur Geldstrafe verhängt werden, wenn sie angedroht ist und wenn es ihrer Verhängung aus general- oder spezialpräventiven Gründen bedarf.

4. Der Sache nach eine Geldstrafe ist auch die „Verbandsgeldbuße“ (§ 28a FinStrG), die wegen Finanzvergehen von „Entscheidungsträgern“ oder „Mitarbeitern“ zugunsten des Verbands oder unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Pflicht des Verbands über den Verband verhängt wird und die wie die Geldstrafe zu bemessen ist.

5. Nebenfolgen können der Entzug von Berechtigungen (§ 27 FinStrG) sein (Gewerbeberechtigung).

6. Die Geld-, die Wertersatz- und die Freiheitsstrafe können im gerichtlichen Finanzstrafrecht nach den Regeln des StGB ganz oder zum Teil bedingt nachgesehen werden – verfassungswidrigerweise nicht im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht.

7. Die Ersatzfreiheitsstrafe kann im gerichtlichen Finanzstrafrecht seit 2008 durch gemeinnützige Leistungen (1 Tag Ersatzfreiheitsstrafe = 4 Stunden gemeinnützige Leistungen) vermieden werden – verfassungswidrigerweise nicht im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht.

## 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)

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

Tatsubjekt 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 – zB das Kreditunternehmen hinsichtlich der Kapitalertragssteuer nach § 95 EStG – treffen nach § 140 BAO dieselben Pflichten wie die Abgabepflichtigen (Anzeige-, Offenlegungs-, Wahrheits-, aber auch die Berichtungspflicht nach § 139 BAO).

Dieselben Pflichten trifft auch den so genannten „**Wahrnehmenden**“, das sind die natürlichen Personen, die abgabenrechtliche Pflichten für andere wahrnehmen müssen kraft organschaftlicher Stellung in einer juristischen Person oder Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Organe, Geschäftsführer, Mitglieder), kraft rechtsgeschäftlicher Bevollmächtigung (Rechtsanwälte, Notare, Wirtschaftstreuhand) und kraft „faktischer Wahrnehmung“ (faktische Geschäftsführer ohne Vollmacht oder Auftrag).

b. Der Erfolg besteht in der Herbeiführung einer Abgabenverkürzung – zB dadurch, dass die Abgabenbehörde die Einkommensteuer zu niedrig oder gar nicht festgesetzt hat. 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 30.6. des Folgejahrs – unter der Voraussetzung, dass die Abgabenbehörde keine Kenntnis von der Entstehung des Abgabenanspruchs hat

(„Uboot“) – Judikatur nimmt allerdings Versuch 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 Abgabenspruch (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 bescheidmäßig 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 Selbstberechungsabgaben 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.

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 Abgab verkürzung strafbar, wenn sie ein „schweres Verschulden“ trifft. Darunter versteht man überdurchschnittliche Sorgfaltswidrigkeit („grobe Fahrlässigkeit“).

### **III. 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 bedingten) 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. Finanzordnungswidrigkeit nach § 49a**

Dieser Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer die Anzeigepflicht für Schenkungen unter Lebenden und für Zweckzuwendungen unter Lebenden vorsätzlich verletzt: 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).

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.

### **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 subsidiäre 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.

Strafandrohung: 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. 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 37.500 Euro und bei **Nicht-Zollvergehen** wie die Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG **75.000 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 Straferufung 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 22.000 Euro bzw bei Zollvergehen nicht über 11.000 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 VfGH 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.