

## „Finanzstrafrecht“

Seminar 17. 10. 2013

(OLG Innsbruck – Rechtsanwaltskammer Tirol)

Zunächst zur Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 (Inkrafttreten 1. 1. 2011): Änderungen der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG) und der neu geschaffene „Abgabebetrag“ (§ 39 FinStrG); und dann ein „Best of Böse“ – Fehler, die den „Fachsenat für Finanzstrafrecht“ (13 Os) in den Jahren 2012 und 2013 besonders oft beschäftigt haben.

### I. Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)

Die Selbstanzeige besteht bei den Verkürzungsdelikten (zB Abgabehinterziehung, Hinterziehung von Eingangsabgaben) aus drei Schritten; sonst nur aus der Darlegung der Verfehlung.

#### 1. Die „Darlegung der Verfehlung“

Wo (**neu seit FinStrGNov 2010**)? Bei **irgendeinem Zollamt**, wenn einem Zollamt nach den §§ 26 bis 28 AVOG 2010 oder nach anderen Vorschriften die „Handhabung“ der verletzten Vorschriften obliegt: insbesondere Zölle, Einfuhrumsatz- und Verbrauchssteuern (Alkoholsteuer, Mineralölsteuer, Tabaksteuer, Tabakmonopol); **Rest bei irgendeinem Finanzamt**. Im Zweifel die Darlegung zeitgleich an irgendein ZA und FA faxen!

Dabei ist bevorzugt **schriftlich** oder **mündlich** zu Protokoll der Sachverhalt zu schildern, durch den der anzeigewillige Täter das Finanzvergehen verwirklicht hat (**Individualisierung und Konkretisierung der Tat**).

Es ist sowohl der **sachliche Umfang** abzustecken: Durch konkret welche Handlungen/Unterlassungen („Zuwiderhandlungen“) sind welche Abgaben in welchen Perioden verkürzt worden? Als auch der **persönliche Umfang**: Welche Personen haben sich am Finanzvergehen beteiligt, wer aller soll durch die Selbstanzeige straffrei werden (zB der Geschäftsführer und der Gesellschafter, der sich als Bestimmungs-/Beitragstäter strafbar gemacht hat; und die GmbH wegen der drohenden Verbandsgeldbuße)?

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

Auf die Bezeichnung „Selbstanzeige“ kommt es nicht an, es muss aus dem Schriftstück/der mündlichen Schilderung nur der Inhalt oben klar hervorgehen. Die **ausdrückliche Bezeichnung als Selbstanzeige** ist zu empfehlen, auch wenn schlichte Gemüter, sollte die Strafaufhebung scheitern, darin ein Geständnis der Tat erblicken). **Konkludente Selbstanzeigen** sind anerkannt, wenn aus ihnen zwangsläufig die Verfehlung hervorgeht – zB Neueinreichung einer inhaltlich richtigen Abgabenerklärung, aus der sich zwangsläufig ergibt, dass Angaben in der vorangegangenen

Abgabenerklärung falsch sind; die **korrekte Jahresumsatzsteuererklärung** saniert die Umsatzsteuervorauszahlungshinterziehungen des betreffenden Jahres vollständig, keine Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen Monaten erforderlich (**neu seit FinStrGNov 2012; 1.1.2013**; Abs 7).

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

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

b. **(teilweiser) Entdeckung der Tat** (Klarstellung durch **FinStrGNov 2010**) **hinsichtlich der objektiven Tatbestandsmerkmale** durch die Abgabenbehörde, ein Gericht, die Staatsanwaltschaft oder sonst eine Einrichtung, die von der Anzeigepflicht eines Finanzvergehens nach den §§ 80, 81 FinStrG betroffen ist, sofern der Anzeiger Kenntnis (Wissentlichkeit) 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 hinsichtlich der objektiven Tatbestandsmerkmale** (**neu seit FinStrGNov 2010**), durch die Zollvorschriften verletzt wurden (§ 29 Abs 3 lit b 2. Fall FinStrG; unsachliche Einschränkung der Selbstanzeige bei Zollvergehen);

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

e. **Darlegung einer vorsätzlichen Finanzstraftat nicht „bei Beginn“ einer abgaben- oder zollbehördlichen Prüfung** (§ 29 Abs 3 lit c FinStrG; Betriebsprüfung, Nachschau etc):

Beginn der Amtshandlung ist nach der Rechtsprechung die nach außen erkennbare Aufforderung zur Vorlage der erforderlichen Bücher, Aufzeichnungen und sonstigen Unterlagen, die Darlegung der Verfehlung muss unmittelbare Reaktion auf diese Amtshandlung sein; es kommt nur auf die objektiven Umstände an, nicht darauf, was der Anzeiger subjektiv für den Beginn gehalten hat.

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

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

## 2. Die Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung der Abgabe bedeutsamen Umstände „ohne Verzug“

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

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

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

## 3. Die Entrichtung der verkürzten Abgaben, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann,

muss bei **veranlagten** („bescheidmäßig festgesetzten“) **Abgaben** (**neu seit FinStrGNov 2010**) innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des Abgaben- oder (**neu seit FinStrGNov 2012**) Haftungsbescheids an den Anzeiger (mündliche Verkündung, Zustellung des Abgabenbescheids, § 97 BAO) erfolgen. Bei **Selbstbemessungsabgaben** (wie Lohnsteuer, Umsatzsteuervorauszahlungen, Kapitalertragssteuer zB bei verdeckter Gewinnausschüttung; §§ 201, 202 BAO) läuft die Monatsfrist ab Darlegung der Verfehlung, und zwar auch dann, wenn die verkürzte Abgabe danach mit Bescheid festgesetzt wird!

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

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

#### 4. (**neu seit FinStrGNov 2010**)**Neuerliche Selbstanzeige** (§ 29 Abs 6 FinStrG)

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

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

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

Die Selbstanzeige „wirkt“ für den (**neu seit FinStrGNov 2010**) „**Anzeiger**“; und **für die Person**, für die sie erstattet wird („persönlicher Strafaufhebungsgrund“); anders bei den Selbstanzeigen nach den Amnestieabkommen mit der Schweiz und Liechtenstein, dort ein „sachlicher“ Strafaufhebungsgrund, der allen an der Tat Beteiligten zugutekommt.

Wenn zB der WTH „für die GmbH Selbstanzeige erstattet“, dann ist nicht klar, ob nur Verband oder auch der Geschäftsführer gemeint ist. Anzeiger ist der WTH, und nicht der Geschäftsführer.

Wenn aber der Geschäftsführer selbst „für die GmbH Selbstanzeige erstattet“, dann wirkt sie, weil er der Anzeiger ist, auch für ihn.

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

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

**Neu seit FinStrGNov 2010.** Der Abgabenbetrug qualifiziert die gerichtlich strafbare Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) mit einem strafbestimmender Wertbetrag höher als 100.000 Euro –, den Schmuggel und die Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§ 35 Abs 1 und

2 FinStrG strafbestimmender Wertbetrag höher als 50.000 Euro) und die Abgabehelerei (§ 37 Abs 1 FinStrG), wenn diese Finanzvergehen begangen werden – jeweils auch durch Zusammenrechnung (§ 21 FinStrG) der Verkürzungsbeträge gleichartiger Finanzstraftaten [nicht Abgabehinterziehung und Schmuggel zB]unter den qualifizierenden Tatmodalitäten –:

**1. § 39 Abs 1 lit a FinStrG:** unter Verwendung **falscher oder verfälschter Urkunden, falscher oder verfälschter Daten** oder **anderer solcher Beweismittel**

**Urkunden:** schriftlich verkörperte Gedankenerklärung, die zu rechtserheblichen Zwecken errichtet worden ist und Aussteller erkennen lässt; falsch, wenn nicht vom angegebenen Aussteller; verfälscht, wenn Inhalt nachträglich verändert.

**Daten:** personen- oder nicht personenbezogene Daten und Programme mit erkennbarem Hersteller (rechtserhebliche Email, elektronisch geführte Buchhaltung) falsch und verfälscht wie oben.

Andere solche Beweismittel: Alles, was dazu dienen kann, jemanden von der Wahrheit oder Unwahrheit einer Tatsachenbehauptung zu überzeugen; falsch, wenn neu geschaffen und bei seinem Gebrauch dazu geeignet, die Schlussfolgerung daraus in eine falsche Richtung zu lenken zB wegen des unrichtigen Inhalts wie die zu abgabenrechtlich relevanten Beweis Zwecken errichteten Scheinrechnungen („Lugurkunden“).

Ausdrücklich ausgenommen davon sind unrichtige Abgabenerklärungen (EST-Erklärung, UVAs), Anmeldungen (Lohnsteueranmeldung nach § 80 EStG, Kapitalertragsteueranmeldung nach § § 96 EStG), Anzeigen (Betriebseröffnungsanzeige nach § 120 BAO, Berichtigungsanzeige nach § 139 BAO), Aufzeichnungen und Gewinnermittlungen – Bücher: Aufschreibungen, die der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich iS des § 4 Abs 1 und § 5 EStG dienen; Aufzeichnungen: Aufschreibungen, die sonstigen abgabenrechtlichen Zwecken dienen wie die Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen oder das Wareneingangsbuch (§ 127 BAO) oder Lohnkonto (§ 76 EStG).

**2. § 39 Abs 1 lit b FinStrG:** unter Verwendung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen (§ 23 BAO)

**Scheingeschäfte:** Rechtsprechung und Lehre definieren Scheingeschäft im Sinne des § 23 BAO unter Zuhilfenahme des § 916 ABGB: Das sind Rechtsgeschäfte auf Grund von Willenserklärungen, die einem anderen gegenüber mit dessen Einverständnis abgegeben werden, die aber nicht oder nicht so gelten sollen, wie sie offen erscheinen; nach dem Willen der „Rechtsgeschäftspartner“ sollen die Rechtsfolgen gar nicht eintreten. Absolute Scheingeschäfte: Rechtsgeschäft wird gar nicht abgeschlossen (Werkverträge, bei denen in Wahrheit gar kein Leistungsaustausch erfolgt, wie „vier Präkonzepte“ für die Telekom AG um EUR 600.000). Relative Scheingeschäfte: bestimmte Elemente eines an sich gewollten Rechtsgeschäfts werden einvernehmlich und in Täuschungsabsicht umgestaltet (Kaufverträge, die als Schenkungen getarnt werden; Vortäuschung eines geringeren als des tatsächlichen Kaufpreises beim Liegenschaftserwerb).

**Scheinhandlungen:** Sie sind sonstige Handlungen, die nicht ernstlich gewollt sind und die die Verwirklichung eines abgabenrechtlich relevanten Tatbestands vortäuschen (zB gezielt falsche

Parteienerklärungen wie die Gründung eines Vereins, dessen satzungsmäßige Tätigkeit nie ausgeführt wird; die Anmeldung eines privat genutzten PKWs als Firmen-PKW; Briefkastenunternehmen in Steueroasen).

Ein **Umgebungsgeschäft**, das von den Partnern auch hinsichtlich der Rechtsfolgen gewollt ist, das aber zum Zweck der Abgabeminderung (auch rechtsmissbräuchlich iSd § 22 BAO) gestaltet wird, also ungewöhnlich und unangemessen und dessen Gestaltung ausschließlich steuerlich motiviert und nur mit der Steuervermeidung erklärbar ist, ist kein Scheingeschäft (eine [verdeckte] Treuhandenschaft).

**„Unter Verwendung“:** All diese Beweismittel müssen den Abgabenbehörden nicht vorgelegt worden sein, **es genügt, dass sie im Zeitpunkt der Abgabenerklärungen (in der Buchhaltung) bereits vorhanden sind und die Abgabenerklärung darauf aufbaut** (Beweismittel wie Urkunden müssen ja nur für Außenprüfungen usw bereit gehalten werden und sind auf Verlangen (§§ 137 ff BAO) der Behörde vorzulegen). Die falschen Urkunden (ein anderer als der tatsächliche Aussteller wird genannt), die verfälschte Urkunde (ihr Inhalt wird später verändert), die falsche sonstigen Beweismittel (die inhaltlich unrichtige Lugurkunde wie die „Scheinrechnung“) **müssen nicht kausal für den Verkürzungserfolg sein.**

**Subjektive Tatseite:** § 39 Abs 1 FinStrG schweigt, aber Grunddelikte müssen vorsätzlich begangen werden; zugunsten des B ist zu fordern, dass auch hinsichtlich der Tatmodalitäten (bedingter) Vorsatz verlangt ist.

### **3. § 39 Abs 2 FinStrG:**

Grunddelikt kann nur die Hinterziehung von Umsatzsteuer nach § 33 Abs 1 oder Abs 2 lit a FinStrG sein. Und zwar durch Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen, denen keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen zugrunde liegen.

Das können reine „Phantasieleistungen“ sein („Karussellbetrug“ - eine Kiste mit Mikro-Prozessoren wird über Bratislava, Malta und Wien mehrfach im Kreis geschickt, 140 Millionen Euro Vorsteuer mit Erfolg geltend gemacht). Aber auch Leistungen, weil der Vorsteuerabzug subjektbezogen ist (§ 12 Abs 1 UStG), die nicht für denjenigen erbracht worden sind, der die Vorsteuer geltend macht (Vorsteuer für die Errichtung des Schwimmbads im Privathaus des Gesellschafter-GFs wird für die Erweiterung des Betriebsgebäudes der GmbH geltend gemacht).

**Subjektive Tatseite:** Neben Vorsatz hinsichtlich des Grunddelikts der erweiterte Vorsatz in Form der **Absicht** (= Ziel) verlangt, durch Geltendmachung der Vorsteuer eine „Abgabenverkürzung“ zu bewirken (Klarstellung durch **FinStrGNov 2012**, dass keine Einschränkung auf „Gutschrift“ im Sinne eines Positivsaldo).

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

### **4. Sanktionen (Abs 3)**

**Freiheits(haupt)strafe:** Bei einem strafbestimmenden Wertbetrag bis einschließlich 250.000 Euro ist eine Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren an (lit a); bei einem strafbestimmenden Wertbetrag über

250.000 bis einschließlich 500.000 Euro wird eine Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu fünf Jahren (lit b) und bei einem strafbestimmenden Wertbetrag höher als 500.000 Euro eine Freiheitsstrafe zwischen einem Jahr und zehn Jahren angedroht (lit c).

*Lässig WK-FinStrG § 39 Rz 28:* Die qualifizierenden Umstände müssen nicht all diese Beträge umfassen! Vier falsche ESt-Erklärungen, jeweils EUR 30.000 strafbestimmender Wertbetrag = EUR 120.000 = Gerichtszuständigkeit, aber gefälschte Urkunden jeweils nur hinsichtlich EUR 10.000/Jahr = Abgabebetrag, weil Abgabenhinterziehung unabhängig von strafbestimmender Wertbetrag je Abgabekategorie und je Abgabenperiode **ein Finanzvergehen** (rechtliche Kategorie). Und Abgabebetrag ist rechtlich ein unteilbares Ganzes („Atom“ vor Hiroshima).

Bei § 33 Abs 5 2. Satz FinStrG aber, der Zurechnung auf „Unrichtigkeiten“ beschränkt, „die vom Vorsatz umfasst sind“, kommt es zur Teilung des strafbestimmenden Wertbetrags: Der Beitragstäter B, dessen Vorsatz sich nicht auf sämtliche Malversationen des unmittelbaren Täters U bezieht, der insgesamt EUR 120.000 Umsatzsteuer hinterzieht, stellt ihm eine „Scheinrechnung“ über Leistung im Wert von EUR 100.000 aus (Vorsteuer EUR 20.000) aus: U begeht Abgabebetrag nach §§ 33 Abs 1, 39 Abs 1 lit a FinStrG, B nur eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG.

#### **Geld(neben)strafe:**

Im Falle der lit a „kann“ neben der Freiheitsstrafe eine Geldstrafe bis zu einer Million Euro verhängt werden – Ersatzfreiheitsstrafe bis eineinhalb Jahre – und ist eine Verbandsgeldbuße bis zu 2,5 Millionen Euro zu verhängen.

Im Falle der lit b „kann“ eine Geldstrafe bis 1,5 Millionen Euro verhängt werden – Ersatzfreiheitsstrafe bis eineinhalb Jahre –, wenn bei einem Strafrahmen von Freiheitsstrafe bis zu fünf Jahren keine Freiheitsstrafe von mehr als vier Jahren verhängt wird („**Vierfünftel-Regel**“), und ist eine Verbandsgeldbuße bis zu fünf Millionen Euro zu verhängen.

Im Fall der lit c „kann“ neben der Freiheitsstrafe, deren Rahmen bis zu zehn Jahren reicht, wenn die Freiheitsstrafe acht Jahre nicht übersteigt, eine Geldstrafe bis 2,5 Millionen Euro verhängt werden („**Vierfünftel-Regel**“) – Ersatzfreiheitsstrafe bis zwei Jahre – und ist eine Verbandsgeldbuße bis zum Vielfachen des strafbestimmenden Wertbetrags zu verhängen.

Es ist nicht davon auszugehen, dass den Strafgerichten wegen des Wortes „kann“ freies Ermessen eingeräumt wird. Die Kumulierung einer Freiheitsstrafe mit einer Geldstrafe ist zwar sehr selten, unserer Strafrechtsordnung aber nicht fremd. Beim Geld- und Sachwucher zB, die immer als das Vorbild für die Kumulierung einer Freiheitsstrafe mit einer Geldstrafe für andere Delikte des StGB und seiner Nebengesetze (zB § 1 Abs 2 PornoG) genannt werden, „kann“ neben der Freiheitsstrafe eine Geldstrafe (bis 360 Tagessätze) verhängt werden (§§ 154 Abs 4, 155 Abs 3 StGB). Als Grund für die Geldstrafe neben der Freiheitsstrafe wird beim Wucher von jeher die „Gewinnsucht“ des Täters genannt, der mit der Verhängung einer Geldstrafe begegnet werden soll: Durch die Geldstrafe neben der Freiheitsstrafe soll der aus der Straftat erzielte Gewinn abgeschöpft werden, ein Ziel, das seit Einführung der obligatorischen Abschöpfung der Bereicherung bei jedem Delikt – heute Verfall auch der Vermögenswerte, die durch die Straftat erlangt worden sind (§ 20 Abs 1 StGB) – freilich obsolet geworden ist.

Im Finanzstrafrecht brauchen wir keine „Abschöpfung der Bereicherung“ ähnlich § 20 Abs 1 StGB: Verkürzte Abgaben müssen nach den Normen des Abgabenrechts entrichtet werden; und der direkte

Zinsgewinn aus der Abgabenverkürzung wird durch Verspätungszuschläge und Anspruchszinsen abgeschöpft (§ 205 BAO). Einzig die Abschöpfung des Gewinns machte Sinn, der aus dem einstweiligen Steuervorteil erzielt worden ist und der über den Verspätungszuschlag und Nachforderungszinsen hinausginge. Dann sollte die Geldstrafe freilich beschränkt sein auf die Abschöpfung dieses Gewinns.

Nach der lit a bzw lit b sind **Verbandsgeldbußen** mit absoluten Beträgen bis 2,5 Millionen bzw fünf Millionen Euro angedroht; nach der lit c dagegen eine Verbandsgeldbuße bis zum Vierfachen des strafbestimmenden Wertbetrags statt der in der Regierungsvorlage vorgeschlagenen Verbandsgeldbuße bis zehn Millionen Euro. Das hat zur Folge, dass bei einem strafbestimmenden Wertbetrag von 600.000 Euro nach der lit c eine Verbandsgeldbuße bis höchstens 2,4 Millionen Euro verhängt werden darf, während bei einem strafbestimmenden Wertbetrag bis einschließlich 500.000 Euro nach der lit b, dem ersten Anschein nach, eine Verbandsgeldbuße bis zu 5 Millionen Euro verhängt werden darf: Um solch unsachliche Ergebnisse zu vermeiden, dürfen die absoluten Höchstgrenzen der lit a und lit b nie ausgeschöpft werden, sie sind im Hinblick auf die Regelung der lit c teleologisch zu reduzieren, auch bei ihnen darf die Verbandsgeldbuße immer nur höchstens das Vierfache des strafbestimmenden Wertbetrags ausmachen.

### **„Best of Böse“ (copyright FALTER) in den Augen des beim OGH eingerichteten "Fachsenats für Finanzstrafsachen" (13 Os)**

#### **Fall A (13 Os 70/12m)**

X betätigt sich als Immobilienmakler und erzielt dabei Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit.

**Faktum I.** „*Im Zeitraum von Mai 2008 bis Februar 2009*“ gibt er unter Verletzung des § 21 UStG keine Voranmeldungen für die Monate März, April, Mai und August 2008 ab und entrichtet auch nicht die jeweils selbst zu berechnende Umsatzsteuer bis spätestens zum 15. des auf diese Monate zweitfolgenden Monats.

Der Angeklagte hat dadurch „*das Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a, 38 Abs 1 FinStrG begangen*“.

**Faktum II.** Im „*Zeitraum 2008*“ gibt er auch keine Einkommen- und keine Umsatzsteuerklärung für das Jahr 2007 ab.

Der Angeklagte hat dadurch „*das Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 iVm Abs 3 lit a, 38 Abs 1 FinStrG begangen*“.

Das **Urteil**, mit dem der Angeklagte zu einer zur Hälfte bedingt nachgesehenen Geldstrafe verurteilt und **mit dem ihm die Weisung** erteilt worden ist, die hinterzogenen Abgaben an das zuständige Finanzamt zu zahlen, ist wegen „*Rechtsfehler mangels Feststellungen*“ nichtig (§ 281 Abs 1 Z 9 lit a StPO), weil das ErstG im Urteil gar **keine Feststellungen zur Gewerbsmäßigkeit** getroffen hat.

Der OGH trägt dem ErstG für die neue HV auf:

**1. Die Erteilung der im Falle der bedingten Nachsicht der Geldstrafe, Wertersatzstrafe und Freiheitsstrafe – das wird gelegentlich übersehen – zwingenden Weisung auf Entrichtung der**



**verkürzten Abgaben (binnen längstens eines Jahres) nach § 26 Abs 2 FinStrG** darf nicht durch Urteil, sondern **muss durch Beschluss des ErstG (außerhalb der HV durch die Vorsitzende) (auch im Falle der bedingten Nachsicht erst durch das Berufungsgericht) erteilt werden** (§ 494 Abs 1 1. Satz StPO; so auch 13 Os 9/12s). Anfechtung mit **Beschwerde** an das OLG (§ 87 Abs 1 StPO).

**2.** Wenn ein Beschuldiger, wie hier, hinsichtlich mehrerer Voranmeldezeiträume (März, April, Mai und August 2008) Umsatzsteuervorauszahlungen hinterzieht – **hinsichtlich eines jeden dieser Voranmeldezeiträume liegt unabhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrags eine selbständige Tat im materiellen Sinn vor** - und wenn er für das Jahr 2007 keine Einkommen- und keine (Jahres)Umsatzsteuererklärung einreicht und so Einkommen- und Umsatzsteuer hinterzieht – **je Steuerart und je Veranlagungsjahr liegt unabhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrags eine selbständige Tat im materiellen Sinn vor** -, dann begeht er nicht „**das Finanzvergehen**“, sondern macht sich schuldig jeweils „**der Finanzvergehen**“ (Mehrzahl!) „der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 2 lit a, 38 Abs 1 FinStrG und nach §§ 33 Abs 1, 38 Abs 1 FinStrG“ (so auch 13 Os 108/12z, 13 Os 85/11s und viele andere; hinsichtlich Abgabenhelderei nach §§ 37 Abs 1 lit a FinStrG 13 Os 153/11s).

Konsequenz: Alleine die „**Mehrzahl der Finanzvergehen**“ ist bei der Strafzumessung als ausdrücklicher Erschwerungsgrund zu berücksichtigen (§ 23 Abs 2 letzter Satz FinStrG iVm § 33 Abs 1 Z 1 StGB). **Siehe dazu auch unten Fall C.**

**3.** Das Zitieren des § 33 **Abs 3 (lit a bis f) FinStrG ist entbehrlich**: Dort werden „nur“ die Arten und Zeitpunkte der Vollendungszeitpunkte der Tatbilder des § 33 Abs 1 und Abs 2 FinStrG legal definiert .

**4.** Die **Tatzeiträume** (= entscheidende Tatsachen iS § 260 Abs 1 Z 1 StPO) sind **hinsichtlich jeder einzelnen Tat im materiellen Sinn nach Tatzeitpunkt, Tatzeitraum etc im Urteil zu „konkretisieren“ und präzise anzugeben werden** - Voranmeldungszeiträume für Umsatzsteuervorauszahlungen, Entrichtungszeiträume für Lohnsteuer und andere lohnabhängige Abgaben; auch die Fälligkeitszeitpunkte insbesondere bei der Umsatzsteuervorauszahlung (gemäß § 21 Abs 1 UStG bis spätestens zum 15. des zweitfolgenden Monats) bzw bei der Lohnsteuer (gemäß § 79 Abs 1 EStG bis zum 15. des Folgemonats) und bei der Kapitalertragssteuer (zB bei verdeckten Gewinnausschüttungen gemäß § 96 Abs 1 Z 1 EStG binnen einer Woche ab Zufließen durch den zum Abzug der Kapitalertragsteuer Verpflichteten) usw.

**Faktum I.:** Bei Selbstbemessungsabgaben wie den Umsatzsteuervorauszahlungen tritt die Abgabenverkürzung für einen Voranmeldezeitraum ein, wenn sie nicht bis zum Fälligkeitstag entrichtet worden sind (§ 33 Abs 3 lit b FinStrG): Nach § 21 Abs 1 UStG ist das der 15. des auf den Voranmeldezeitraum zweitfolgenden Monats. Der Tatzeitraum nach Faktum I endete also nicht „im Februar 2009“, sondern (letzter USt-Vorauszahlungszeitraum August 2008) **am 15. Oktober 2008**.

**Faktum II:** Die Einkommensteuer- und (Jahres)Umsatzsteuererklärung ist gemäß § 134 Abs 1 BAO bis Ende April des Folgejahres einzureichen, bei elektronischer Einreichung („Finanz-Online“) bis Ende Juni des Folgejahres. Die vorsätzliche Abgabenhinterziehung durch Unterlassung dieser Abgabenerklärung ist bei Unkenntnis der Abgabenbehörde vom Abgabeananspruch mit Ablauf der Erklärungsfrist (§ 33 Abs 3 lit a 2. Fall FinStrG) vollendet, hier (im Zweifel für den Angeklagten wegen der Möglichkeit der elektronischen Abgabenerklärung) also **am 30. Juni 2008**.

5. Wird der Angeklagte **hinsichtlich einzelner angeklagten Fakten nicht schuldig gesprochen** (die Zahlung einer laut Anklageschrift im Dezember 2007 gezahlten Provision konnte nicht nachgewiesen werden, deshalb der angeklagte Tatzeitraum „bis Februar 2008“), dann müssen hinsichtlich dieser Fakten **ausdrückliche Freisprüche** gefällt werden, sonst wird die Anklage nicht (durch Schuld- oder Freispruch) erledigt (§ 259 Z 3 StPO).

#### Fall B (13 Os 16/13z)

Das ErstG lastet K, dem abgabenrechtlichen Vertreter (§ 81 BAO) und Gesellschafter der Y-KG, der zusammen mit anderen wegen mehrerer Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung nach §§ 33 Abs 1, 38 Abs 1 FinStrG verurteilt wird, in Bezug auf die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 nicht den gesamten angeklagten strafbestimmenden Wertbetrag an. Die Verkürzungsbeträge hinsichtlich der einzelnen Taten sämtlicher Beteiligten werden nicht konkret festgesetzt, sondern im Urteil für jeden Beteiligten pauschal ausgewiesen.

Der Beteiligte L wird hinsichtlich eines strafbestimmenden Wertbetrags in Höhe von EUR 81.150 verurteilt. Das ErstG, das sich wegen „objektiver Konnexität“ auch für L sachlich zuständig gesehen hat, stellt gemäß § 53 Abs 4 FinStrG im Urteil fest, dass mit seiner Verurteilung „nur die Folgen einer finanzstrafbehördlichen Verurteilung verbunden sind“.

6. Seit der Neufassung des § 33 **Abs 5 zweiter Satz** FinStrG durch die FinStrG-Novelle 2010 wird die *„den Strafrahmen determinierende Rechengröße des strafbestimmenden Wertbetrags (ua) für den Regelungsbereich des § 33 Abs 1 FinStrG vom finanzstrafrechtlichen Tatbegriff losgelöst. Sollten die Tatrichter im zweiten Rechtsgang zu der Auffassung gelangen, dass in Bezug auf die Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2009 nur Teile der die **Abgabenverkürzung nach sich ziehenden 'Unrichtigkeiten' ... vom Vorsatz des K umfasst** gewesen sein, wäre dies durch entsprechende Feststellungen zu klären und sodann im Wege des Günstigkeitsvergleichs (§ 4 Abs 2 FinStrG)“* das im Zeitpunkt des Urteils günstigere, statt des Tatzeitrechts anzuwenden.

Seit Inkrafttreten der FinStrG-Novelle 2010 am 1.1.2011 hängt der Wertbetrag, der den Strafrahmen bestimmt, von jenen Abgabenbeträgen oder ungerechtfertigten Gutschriften ab, deren Verkürzung „im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht“. A trägt zur Umsatzsteuerhinterziehung des B – strafbestimmender Wertbetrag EUR 900.000 – insofern bei, als er ihm eine Scheinrechnung wegen einer Dienstleistung im Wert von EUR 1.000 liefert. Der Vorsatz des A bezieht sich nur auf seinen Tatbeitrag, der für ihn strafbestimmende Wertbetrag ist daher EUR 200 (= 20% von EUR 1.000).

Die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrags selbst, von dem ua die Gerichtszuständigkeit abhängt, muss weiterhin nicht vom Vorsatz des Täters umfasst sein.

7. Das FinStrG wird sehr oft novelliert. **Übergangsbestimmungen werden gelegentlich übersehen** (siehe auch 13 Os 114/12g, 13 Os 109/12 und 13 Os 9/12s). Die Tat des L ist vor dem 1.1.2011 gesetzt worden. Im Tatzeitpunkt hat ein strafbestimmender Wertbetrag von mehr als EUR 75.000 (bei Zollvergehen mehr als EUR 37.500) Gerichtszuständigkeit begründet. Seit dem 1.1.2011 ist Gerichtszuständigkeit bei vorsätzlicher Begehung und erst einem strafbestimmenden Wertbetrag über EUR 100.000 (EUR 50.000) gegeben (§ 53 Abs 1, 2 FinStrG). Trotz eines strafbestimmenden Wertbetrags von EUR 81.150 war auch nach dem 1.1.2011 Gerichtszuständigkeit gegeben, weil das

Finanzstrafverfahren seit 27.7.2010 bei der StA anhängig war und nach [§ 265 Abs 1p](#) FinStrG deshalb von der damals geltenden Abgrenzung Gericht/Finanzstrafbehörde auszugehen ist.

### Fall C (13 Os 41/11w)

A hinterzieht zum Teil für gleiche, zum Teil für verschiedene Zeiträume erstens Einkommensteuer (EUR 7.410,49) und (Jahres-)Umsatzsteuer (EUR 24.283,45) (§ 33 Abs 1 FinStrG), zweitens eine Umsatzsteuervorauszahlung (EUR 414,50) (§ 33 Abs 2 lit a FinStrG) und drittens Lohnsteuer (EUR 45.118,94) und Dienstgeberbeiträge zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (5.801,01) (§ 33 Abs 2 lit b FinStrG).

**8.** Die „aggravierende“ (= erschwerende) „Wertung des Zusammentreffens mehrerer Finanzvergehen“ verstößt - **anders als die erschwerende Wertung der „Höhe des hinterzogenen Betrages“** (13 Os 125/11y) - „**nicht gegen** das - gem § 23 Abs 2 letzter Satz FinStrG auch im Finanzstrafverfahren zu beachtende - **Doppelverwertungsverbot** des § 32 Abs 2 S 1 StGB (nach Scheil des § 23 Abs 2 1. Satz FinStrG), weil hier zwar die Summe der Verkürzungsbeträge (§ 21 Abs 2 S 3 FinStrG), nicht je doch der Umstand des Zusammentreffens die Strafdrohung bestimmt.“

Genau so wenig verstößt die „erschwerende Wertung des mehrjährigen Tatzeitraums“ – konkret die Hinterziehung der Einkommenssteuer für zwei Jahre – gegen das Doppelverwertungsverbot (Os 131/13s).

Daher keine Nichtigkeit nach § 281 Abs 1 Z 11 StPO. Der OGH trägt dem OLG für das Verfahren über die Berufung unter anderem auf:

**9.** Das ErstG hat keine hinreichenden Feststellungen zur Abgrenzung zwischen Versuch und Vollendung getroffen. „Werden - wie hier vom Schuldspruch I umfasst - bescheidmäßig festzusetzende Abgaben durch Nichtabgabe von Jahressteuererklärungen verkürzt, ist die Tat grundsätzlich mit dem Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist vollendet (§ 33 Abs 3 lit a Fall 2 FinStrG). Kommt es jedoch danach zur bescheidmäßigen Abgabefestsetzung in der richtigen Höhe, prävaliert § 33 Abs 3 lit a Fall 1 FinStrG, womit die Tat ins Versuchsstadium zurücktritt (13 Os 18/09k EvBl 2009/152, 1016; Nordmeyer, Versuch und Vollendung der Hinterziehung [wiederkehrend] veranlagter Abgaben, ÖJZ 2010, 945). Dabei ist zu beachten, dass solche Abgaben (erst) mit Rechtskraft des diesbezüglichen Bescheids festgesetzt sind (RIS-Justiz RS0086391; RS0086429; RS0086436; RS0086462). Die insoweit erforderlichen Konstatierungen werden vom BerG zu treffen sein“ (so auch 13 Os 108/12z, 13 Os 113/12k). **Die Unterlassung dieser Feststellung macht das Urteil nach § 281 Abs 1 Z 11 StPO nichtig.**

Seit seiner E 13 Os 18/09k (EvBl 2009, 1016 = Jus-Extra OGH-St 4365 = AnwBl 2010, 294) judiziert der OGH, dass bei der Hinterziehung von bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben wie der Einkommen- und der (Jahres-) Umsatzsteuer durch Nichtabgabe von (Jahres-)Steuererklärungen die "Abgabenverkürzung" des § 33 Abs 1 FinStrG laut der Legaldefinition des Abs 3 lit a Fall 2 mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist "bewirkt" ist und dass damit die Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG vollendet ist, sofern es in weiterer Folge nicht, **wie fast immer**, zur Festsetzung der

verkürzten Abgaben kommt: Dann ist die Frage des Bewirkens der Abgabenverkürzung und damit die Frage der Vollendung der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG nicht nach dem zweiten, sondern nach dem ersten Fall des Abs 3 lit a zu beurteilen.

Das bedeutet für die SchöffEnG: Aus der mit Ablauf der Erklärungsfrist zunächst als vollendete Abgabenhinterziehung anzusehenden Tat wird der Versuch der Abgabenhinterziehung, sobald die Abgaben mit Bescheid richtig und rechtskräftig festgesetzt worden sind, weil es dann ja nicht zur zu niedrigen Festsetzung gekommen und damit keine Abgabenverkürzung bewirkt worden ist. Oder aber, wenn die Abgaben nach Ablauf der Erklärungsfrist zB auf Grund einer unrichtigen Schätzung zu niedrig festgesetzt worden sind, hinsichtlich der vom Schätzungsbescheid umfassten Abgaben (teils) versuchte und hinsichtlich der von ihm nicht erfassten Abgaben (teils) vollendete Abgabenhinterziehung, und zwar in Höhe der Differenz zu dem in weiterer Folge richtig ermittelten Abgabebetrag. Deshalb müssen die SchöffEnG Feststellungen treffen, ob bereits ein rechtskräftiger Abgabenbescheid vorliegt und, wenn ja, diesen Bescheid würdigen.

**10.** Der Umstand, dass die verkürzten Abgaben in richtiger Höhe festgesetzt worden sind und dass dann Versuch vorliegt und damit dem Beschuldigten der Milderungsgrund des § 34 Z 13 Fall 2 StGB zukommt, ist auch noch nach dem Urteil 1. Instanz im Verfahren über die Berufung zu berücksichtigen. Ja, dieser Milderungsgrund führt meiner Meinung nach, wenn die Abgaben erst nach Rechtskraft des Strafurteils rechtskräftig (richtig, teilweise richtig) festgesetzt werden, zur **nachträglichen Strafmilderung nach § 410 StPO durch** – weil in § 23 Abs 1 FinStrG bezüglich der Strafzumessung nur von der sinngemäßen Anwendung der §§ 32 bis 35 StGB die Rede ist – **analoge Anwendung des § 31a Abs 1 StGB** zugunsten des Beschuldigten.

**11.** Das sieht auch das OLG IBK so (zuletzt 6 Bs 193/13b). Allerdings nur hinsichtlich **§ 31a Abs 1 StGB** (nachträglich eingetretene oder hervorgekommene Milderungsgründe wie der es Versuchs (§ 34 Abs 1 Z 13 2. Fall StGB)).

Die nachträgliche Strafmilderung war bis zum BGBl 1996/762 auch materiell in § 410 StPO geregelt, seither ist sie es hinsichtlich des materiellen Teils in § 31a StGB. § 410 StPO war und ist wegen der in § 195 FinStrG normierten subsidiären Anwendbarkeit der StPO auch in gerichtlichen Finanzstrafverfahren anzuwenden. *„Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, dass er dadurch die nachträgliche Strafmilderung für Finanzstrafverfahren abschaffen wollte. In diesem Sinne bejaht das Oberlandesgericht Innsbruck eine planwidrige Gesetzeslücke und schließt diese durch analoge Anwendung des § 31a (Anm: Abs 1) StGB auch in Finanzstrafverfahren (im Ergebnis ebenso: 7 Bs 396/02, 6 Bs 295/06t und 6 Bs 105/08d).“*

**§ 31a Abs 2 StGB** dagegen ist im gerichtlichen Finanzstrafverfahren **nicht analog anwendbar**. Diese Bestimmung sieht die Herabsetzung der Höhe des Tagessatzes vor, *„wenn sich nachträglich die persönlichen Verhältnisse oder die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit eines zu einer Geldstrafe Verurteilten nicht bloß unerheblich verschlechtern. Dem FinStrG sind jedoch einzelne Tagessätze fremd. Dies entspricht dem erklärten Willen des Gesetzgebers, sodass insoweit nicht von einer*

*planwidrigen Lücke oder einem Redaktionsversehen die Rede sein kann (RIS-Justiz RS0087400 gestützt auf EBRV zur FinStrGNov 1975, BlgNR 1130 GP 13 zu § 23 FinStrG). ... Somit scheidet die beantragte Neubemessung der Geldstrafe schon mangels gesetzlicher Grundlage aus.“*

#### **Fall D (13 Os 109/12x)**

Mit dem angefochtenen Urteil wird der Geschäftsführer der E-GmbH von der Anklage wegen Hinterziehung von Umsatz- und Körperschaftssteuer aufgrund eines den Tatvorsatz ausschließenden Tatbildirrtums (§ 9 FinStrG) „gemäß § 259 Z 2 StPO“ freigesprochen.

**12.** Freisprüche dürfen gemäß § 214 Abs 2 FinStrG ausschließlich wegen „Unzuständigkeit“ gefällt werden (so auch 13 Os 101/12w, 13 Os 124/11a, 13 Os 9/12s, 13 Os 29/12g, 13 Os 17/12t)

Selbst dann, wenn das SchöffG zB die Abgabepflicht des Angeklagten verneint und daher auch das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren nach Ansicht des SchöffG eingestellt werden muss. Freilich kommt nach dem OGH auch einem Freispruch „gemäß § 259 StPO“ (unabhängig von der Bezeichnung) immer „die Wirkung“ eines Freispruchs nach § 214 Abs 2 FinStrG zu (so auch 13 Os 124/11a, 13 Os 9/12s).

Ob durch den „Unzuständigkeitsfreispruch“ nach § 214 Abs 2 FinStrG das Verbot der Doppelverfolgung/-bestrafung gemäß Art 4 7. Zusatzprotokoll zur EMRK ausgelöst wird – das ist dann der Fall, wenn die Möglichkeit irgendeines finanzstrafrechtlichen Verhaltens ausgeschlossen ist (13 Os 9/12s) –, muss ausschließlich die Finanzstrafbehörde prüfen und feststellen (§ 57 Abs 8 FinStrG).

**13.** Im Falle des (immer auszusprechenden) Unzuständigkeitsfreispruchs „gilt § 393a Abs 2 StPO dem Sinne nach“ (§ 228a FinStrG). Das bedeutet: Dem Freigesprochenen gebührt **nur ein „angemessener Teil“** des nach § 393a Abs 1 StPO zustehenden „**Beitrags zu den Kosten der Verteidigung**“ von höchstens EUR 2.500 (§ 393a Abs 1 Z 2 StPO); und zwar selbst dann, wenn die Finanzstrafbehörde das Finanzstrafverfahren danach einstellt. Dem Beschuldigten gebührt im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren gar nie ein „Beitrag zu den Kosten der Verteidigung“, nicht einmal im Falle der notwendigen Verteidigung eines Jugendlichen (§ 180 Abs 2 FinStrG).

#### **Fall E (13 Os 66/12y)**

Hausdurchsuchung, Sicherstellung und Beschlagnahme von Beweismitteln beim Steuerberater des Mag. Karl-Heinz G\*\*\*\*\*. Das OLG Wien erklärt diese Ermittlungsmaßnahmen für rechtswidrig und verweigert der WKStA die Einsicht in die beschlagnahmten Beweismittel mit der Begründung, dass der Steuerberater selbst nicht dringend des Tatbeitrags zur gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung des Mag. Karl-Heinz G\*\*\*\*\* ist.

**14.** Die NBzWdG des Generalprokurators: Die Anordnung und Durchführung einer Ermittlungsmaßnahme wie der Durchsuchung von Orten nach den §§ 117 Z 2, 119 Abs 1 StPO ist gemäß § 195 Abs 1 FinStrG iVm 144 Abs 2 StPO und § 157 Abs 2 StPO unzulässig, soweit dadurch das Recht eines Berufsheimnisträgers (Verteidiger, RA, WTH, Notar, Patentanwalt) umgangen wird, gemäß § 157 Abs 1 Z 2 StPO über das die Aussage zu verweigern, „was ihr in dieser Eigenschaft bekannt geworden ist“ - das ist jede Information, die der Mandant dem Berufsheimnisträger in dieser Funktion bekannt gegeben hat oder ihm über Dritte anvertraut wurde oder die er selbst in dieser Eigenschaft erlangt hat.

Dieses Umgehungsverbot besteht gemäß § 144 Abs 3 StPO insoweit nicht, als der Berufsheimnisträger selbst der Tat dringend verdächtig ist (alleine darauf hat das OLG Wien seine Entscheidung gegründet).

Und es besteht nicht hinsichtlich der Beweisgegenstände, insbesondere Schriftstücke, die sich ihrem Inhalt nach nicht als eine an den Parteienvertreter gerichtete Mitteilung oder Information, sondern vielmehr als ein bereits vor der Übergabe an ihn existent gewesenes Beweismittel darstellen (Verträge, Statuten, Unterlagen zu Konten und Wertpapierdepots, Kundenprofile, Reiseunterlagen; ), „vorexistierende Akten“ nach Liechtensteiner Diktion): Sie können nicht durch Übergabe an den Berufsheimnisträger „immunisiert“ werden und dürfen sichergestellt, beschlagnahmt und verwertet werden.

Der OGH: Kein generelles Durchsuchungsverbot bei Berufsheimnisträgern, sie können durch Widerspruch nach § 112 StPO („Versiegelung“) dem Umgehungsverbot (§§ 144 Abs 2, 157 Abs 2 StPO) entgegentreten. Die Bewilligung des LG Wien und die Anordnung der Durchsuchung durch die WKStA ist im Lichte des § 119 Abs 1 StPO zu beurteilen, dabei wäre zu erkennen gewesen, dass sich die Anordnung auch auf Schriftstücke und Unterlagen beziehen, denen dem ersten Anschein nach kein Informationscharakter im Sinne des § 157 Abs 1 Z 2 StPO zukommt.

#### **Fall F (13 Os 85/11s)**

Das ErstG hat es bei den wegen Finanzvergehen der gewerbsmäßigen Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben nach §§ 35 Abs 2, 38 Abs 1 FinStrG durch Import von Textilien und Schuhen aus China und Bangladesh unter Vorlage gefälschter Fakturen verhängten **Sanktionen des Verfalls und der Wertersatzstrafe** unterlassen, **auch die Verhältnismäßigkeit** (§ 17 Abs 6, § 19 Abs 5 FinStrG) zu prüfen.

**15.** Amtswegige Aufhebung der Sanktionsaussprüche - auch die der Ersatzfreiheitsstrafe für die Wertersatzstrafe – wegen Nichtigkeit nach § 281 Abs 1 Z 11 3. Fall StPO (so auch 13 Os 39/12b).