

Finanzstrafrecht I (WS 2013/14)

Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil

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

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

Tel: ++43 (0) 512 507 8258

Fax: ++43 (0) 512 507 2948

E-Mail: andreas.scheil@uibk.ac.at

<http://www2.uibk.ac.at/strafrecht/scheil/>

I. Kapitel: Überblick über materielles und formelles Finanzstrafrecht

I. Materielles Finanzstrafrecht

A. Allgemeiner Teil (AT)

Der Allgemeine Teil enthält gemeinsame Bestimmungen, die für alle oder viele Finanzvergehen gelten; und die Bestimmungen über die Sanktionen (§§ 1 bis 32 FinStrG).

Der AT des StGB ist laut OGH nicht subsidiär anwendbar (Art I Abs 1 Strafrechtsanpassungsgesetz), Analogie zugunsten des Beschuldigten ist aber sowohl im gerichtlichen wie im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht zulässig.

B. Besonderer Teil (BT)

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

1. Finanzverbrechen (§ 1 Abs 3 FinStrG)

sind vorsätzliche Finanzvergehen iWS mit einer zwingend zu verhängenden Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren: gerichtlich strafbarer Schmuggel, Abgabenhinterziehung oder Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben als Mitglied einer Bande und Schmuggel mit Waffen (§ 38a Abs 1 lit a und b FinStrG) und (gerichtlich strafbarer) Abgabebetrag (§ 39 Abs 1 lit a und b und Abs 2, Abs 3 lit b und c FinStrG).

2. Finanzvergehen ieS

zB Abgabenhinterziehung § 33 Abs 1 und

3. Finanzordnungswidrigkeiten

zB § 51 FinStrG

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

II. Formelles Finanzstrafrecht

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

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

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

III. Die Garantien des Strafrechts sind fraglich

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

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

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

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

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

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

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

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

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

II. Kapitel: Die Strafzwecke

I. Vergeltung

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

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

II. Prävention

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

A. Generalprävention

1. Negative Generalprävention

Abschreckungsprävention (18. Jahrhundert). Der „homo oeconomicus“ überlegt die Folgen seines Tuns und entscheidet sich situativ in seinem Streben nach Glück immer für den Vor- und gegen den Nachteil.

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

2. Positive Generalprävention

Stärkung der Rechtstreue (1960er Jahre). Die Menschen richten ihr Verhalten nicht situativ nach dem jeweiligen Vorteil, sondern nach langfristig erworbenen Dispositionen aus. Und sie achten Normen vor allem, wenn sie an ihre Legitimität glauben und wenn sie auch andere Menschen achten. Die meisten Menschen sind – mehr oder weniger – rechtstreu. Das Strafrecht soll daher folgende Effekte bewirken:

a. Lerneffekt

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

b. Vertrauenseffekt

Durch die Bestrafung der Rechtsbrecher wird das Vertrauen in die Rechtsgeltung, das mit jeder Straftat erschüttert wird, gestärkt bzw wiederhergestellt: Legitime und wirksame staatliche Strafen bekräftigen die Normakzeptanz durch symbolische Manifestation der Rechtsgeltung. Die Rechtstreuen sehen, dass sich das Recht (letztlich) doch durchsetzt. Anomie, das heißt das Schwinden des Normvertrauens wegen sanktionsloser Normbrüche, soll verhindert werden.

c. Befriedungseffekt

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

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

B. Spezialprävention

Franz von Liszt, „Marburger Programm“ 1882: Künftige Straftaten sollen durch Verhinderung des Rückfalls des Täters verhindert werden.

1. Negative Spezialprävention

Der nicht besserungsbedürftige Gelegenheitstäter soll eine Denkkettelgeldstrafe bekommen (Musterbeispiel: Einkommensteuerhinterzieher).

2. Positive Spezialprävention

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

3. Technische Spezialprävention

Der unverbesserliche Gewohnheitsverbrecher soll durch eine lebenslange Freiheitsstrafe unschädlich gemacht werden.

III. Strafzwecke des FinStrG

Nur die General- und Spezialprävention sind Strafzwecke:

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

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

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

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

Der Ausschluss der Strafaufhebung in besonderen Fällen („Verkürzungszuschlag“) ist bei spezialpräventivem Strafbedürfnis (§ 30a Abs 6 FinStrG) möglich.

IV. Wiedergutmachung

Die Wiedergutmachung hat auch im österreichischen Finanzstrafrecht eine sehr lange Tradition und spiegelt sich insbesondere in der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG und der Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag) nach § 30a FinStrG wider.

III. Kapitel: Der Schuldgrundsatz

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

Auch im Finanzstrafrecht gibt es keine Strafe ohne Schuld (§ 6 Abs 1 FinStrG).

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

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

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

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

II. Schuldbegriff

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

A. Beschränkung präventiver Strafbedürfnisse

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

Problematisch sind die Strafrahen bei „Steuerhinterziehung auf Zeit“, wenn der Täter nur Zinsgewinn erzielen will und der Strafrahen das Zifache Zinsertrags ausmacht: Die Verhängung einer Strafe, die zur Schuld und zum Ausmaß des Schadens außer Verhältnis steht, verletzt den Schuldgrundsatz. Darauf, ob die Abgabenverkürzung/der Abgabenausfall endgültig oder nur vorübergehend hätte eintreten sollen, muss deshalb seit 1.1.2011 Bedacht genommen werden bei der Strafbemessung: Die nur vorübergehende Abgabenhinterziehung ist ein gewichtiger ausdrücklicher Milderungsgrund (§ 23 Abs 2 FinStrG).

B. Normativer Schuldbegriff

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

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

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

fehlendes Unrechtsbewusstsein (§ 9 2. Fall FinStrG)

IV. Kapitel: Der 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: Die Freiheit des Bürgers soll durch die strenge Bindung des Richters an das Gesetz geschützt werden. Die Berechenbarkeit des Rechts ermöglicht erst die 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.

Die Generalprävention setzt möglichst klare und präzise Normen voraus.

Das Schuldprinzip setzt die Erkennbarkeit der Verbotsnorm voraus.

III. Inhalt

A. Kein Verbrechen ohne Gesetz (Rechtsstaatprinzip)

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

B. Keine Strafe ohne Gesetz

Auch die Sanktion muss gesetzlich umschrieben sein.

C. Die vier Auswirkungen des Legalitätsgrundsatzes

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

a. Analogie

Das ist die Übertragung einer Rechtsregel auf einen von dieser Rechtsregel nicht erfassten, aber ähnlichen Sachverhalt durch Ähnlichkeitsschluss: Gesetzesanalogie ist die Übertragung einer einzelnen Vorschrift, während bei der Rechtsanalogie aus mehreren Vorschriften eine Regel zur Übertragung gewonnen wird.

b. Der Geltungsbereich des Analogieverbots

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

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

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

c. Auslegung - Analogie

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

ca. Auslegungsmethoden

caa. Grammatische Auslegung

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

cab. Systematische Auslegung

Systematisch ist die 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 die Stellung der Vorschrift im Systemzusammenhang kann Aufschluss über den Sinngehalt geben.

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

cac. Teleologische Auslegung

Was ist der leitende Zweck-, Wertgedanke einer Norm? Hierbei handelt es sich letztlich um eine „zirkuläre“ Vorgangsweise: Man argumentiert vom gewünschten Ergebnis (= postulierter Normzweck) her.

cad. Subjektive (historische) Auslegung versus objektive Auslegung

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

cb. Der „mögliche“ Wortsinn

Verboten ist nur die Auslegung außerhalb des gesetzlichen Rahmens, dh außerhalb des möglichen „umgangssprachlichen oder juristischen Wortsinns“ (praeter legem) – innerhalb des Wortsinns kann einschränkend oder 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)

Gewohnheitsrecht ist 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. § 67 Abs 1 StGB stellt auf den Zeitpunkt ab, „da“ der Täter „gehandelt hat“ (Tun) oder „handeln hätte sollen“ (Unterlassen) - irrelevant ist der Zeitpunkt des Erfolgseintritts -, nur so ist die Berechenbarkeit des Strafrechts garantiert.

c. Günstigkeitsprinzip (§ 4 Abs 2 FinStrG)

ca. Gesamtauswirkung

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

Durch Größenschluss gilt das Günstigkeitsprinzip nicht nur für die Sanktion (Höhe der Strafe, Strafart wie Verfall, Wertersatzstrafe, Verbandsgeldbuße), 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, Schudausschlussgründe (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.

Es sind nur Änderungen der Strafvorschriften sind zu berücksichtigen. Nachträgliche außerstrafrechtliche Gesetzesänderungen bleiben ohne Einfluss auf die bereits eingetretene Strafbarkeit (zB Wegfall der Zölle und der Einfuhrumsatzsteuer mit dem Beitritt Österreichs zur EU; Abschaffung der Lohnsummensteuer usw).

Etwas Anderes gilt, wenn das Abgabengesetz rückwirkend noch vor der finanzstrafrechtlichen Entscheidung erster Instanz geändert wird: 1992 wurde zB rückwirkend die Befreiung von der im Tatzeitpunkt (November 1991) bestehenden Einfuhrumsatzsteuer für historische Handschriften eingeführt, die Entscheidung erster Instanz war im Oktober 1993: Die geschmuggelte Handschrift ist deshalb keine „eingangsabgabepflichtige Ware“ mehr, es erfolgte keine Bestrafung nach § 35 Abs 1 FinStrG und kein Verfall der Handschrift (VfGH 27. 11. 1995, B 361/94, ÖStZB 1996, 222 = eclex 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“); de facto geht es aber gar nicht anders.

cc. Letzter Teilakt bei Fortsetzungszusammenhang

Beim Fortsetzungszusammenhang kommt es auf den letzten Teilakt an, damit Änderungen des Gesetzes so gebührend beachtet werden können. Der Fortsetzungszusammenhang wurde vom OGH bereits aufgegeben, aber noch nicht vom VfGH.

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 Blankettstrafdrohungen im FinStrG, bei denen die Strafveroraussetzungen auf andere Rechtsnormen (Abgabengesetze) verweisen. Ein Beispiel für eine solche Bestimmung ist die Abgabenhinterziehung „unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige- Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht“ (§ 33 Abs 1 FinStrG).

Unbestimmte Strafgesetze sind 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.

V. Kapitel: Der sachliche Geltungsbereich des FinStrG

I. Abgaben

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

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

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

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

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

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

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

D. Einfuhrumsatz – und harmonisierte Verbrauchssteuern von EU-Mitgliedsstaaten

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

E. Die Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG 1957

(damit die Finanzpolizei gegen das illegale Glückspiel einschreiten kann); sonst sind Stempel-, Rechts- und
Konsulargebühren (§ 2 Abs 2 FinStrG) keine Abgaben iS des FinStrG, stattdessen aber Gebührenerhöhungen
nach § 9 Abs 1 GebG 1957.

Keine Abgaben sind abgabenrechtliche Nebenansprüche wie der Säumnis- und Verspätungszuschlag und die
Anspruchszinsen.

II. Tabakmonopol (§ 2 Abs 3 FinStrG)

III. Finanzverbrechen, Finanzvergehen ieS und Finanzordnungswidrigkeiten

Laut § 1 Abs 1 FinStrG sind die Handlungen und Unterlassungen Finanzvergehen iwS, die nach den §§ 33
bis 52 als Finanzverbrechen (§§ 38a, 39 FinStrG), als Finanzvergehen ieS (zB §§ 33, 35 FinStrG) oder als
Finanzordnungswidrigkeiten (§§ 49 bis 51) strafbar sind.

Außerdem fallen darunter die in anderen BG geregelten Bestimmungen, so sie dort ausdrücklich als Finanz-
vergehen ieS oder Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet werden:

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

B. § 7 Ausfuhrerstattungsgesetz stellt unter Strafe, wer durch unrichtige oder unvollständige Angaben in einem Erstattungsverfahren bewirkt, dass Erstattungen inklusive Vorfinanzierungen und Vorauszahlungen zu Unrecht oder zu hoch festgesetzt werden.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

VI. Kapitel: Der räumliche Geltungsbereich des FinStrG (Internationales Finanzstrafrecht ieS)

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

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

I. Der Tatort (§ 5 Abs 2 FinStrG)

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

Anders definiert ist die Tatzeit, sie hängt nur vom Handlungs/Unterlassungszeitpunkt, nie aber vom (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, unterliegt eine Tat dem österreichischen Finanzstrafrecht. Inland ist das von den Bundesgrenzen umschlossene Gebiet (Art 4 B-VG).

B. Flaggenprinzip (Vgl § 63 StGB)

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

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

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

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

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

Das die österreichische Zuständigkeit begründende Finanzvergehen wird gegenüber einem auf Grund eines zwischenstaatlichen Vertrags im Ausland einschreitenden Organ der Abgabenbehörde begangen. Seit Beitritt Österreichs zur EU (1995) gibt es keine „vorgeschobenen“ Abgabenbehörden im Ausland mehr (bis dahin gab es zB das Zollamt Kiefersfelden jenseits des Inns auf deutschem Staatsgebiet).

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

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

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

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

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

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

VII. Kapitel: Die Deliktsgruppen

I. Begehungsdelikt - Unterlassungsdelikt

A. Begehungsdelikt

1. Schlichtes Tätigkeitsdelikt

Die Strafbarkeit erschöpft sich in einem bloßen Tun – zB Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise durch unvollständige Angaben zB (§ 48 a Abs 1 Z 1 FinStrG).

2. Erfolgsdelikt

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

B. Unterlassungsdelikt

1. echtes (schlichtes) Unterlassungsdelikt

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

2. unechtes Unterlassungsdelikt (Erfolgsdelikt durch Unterlassen)

Das unechte Unterlassungsdelikt ist ein 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

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

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

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

IV. Dauerdelikt – Zustandsdelikt

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

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

V. Einzeldelikt – fortgesetztes Delikt (Fortsetzungszusammenhang)

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

1. wenn sich die Taten gegen dasselbe Rechtsgut richten; und
2. wenn die Begehungsweise gleichwertig ist: ein Teilakt kann auch eine Qualifikation verwirklichen oder im Versuch stecken bleiben; und
3. wenn ein „naher“ zeitlicher Konnex zwischen den Teilakten besteht - jeweils ein Jahr dazwischen schadet nicht nach Judikatur, vor Lehre einhellig abgelehnt; und
4. 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 genügt ein „Gesamtkonzept“, de facto ein „Wiederholungswille“.

Fahrlässigkeitsdelikte scheiden deshalb begrifflich aus.

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

VIII. Kapitel: Das Fallprüfungsschema (vorsätzliches, vollendetes, durch positives Tun begangenes Erfolgsdelikt)

O. Strafrechtlicher Handlungsbegriff

I. Tatbestand

A. Objektive Tatbestandsmerkmale

Der objektive Tatbestand umfasst das Tatbild, auf das sich der (Tat-)Vorsatz erstrecken muss plus die objektiven Bedingungen der Strafbarkeit wie die Höhe des „strafbestimmenden“ Wertbetrags.

B. Subjektive Tatbestandsmerkmale (§ 8 Abs 1 FinStrG)

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

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

II. Rechtswidrigkeit

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

III. Schuld

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

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

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

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

C. Zumutbarkeit rechtmäßigen Verhaltens

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

IV. Sonstige Voraussetzungen der Strafbarkeit

Auf dieser Ebene werden die unterschiedlichsten Voraussetzungen der Strafbarkeit zusammengefasst.

A. Strafausschließungsgründe

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

B. Strafaufhebungsgründe

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

V. Strafzumessung

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

IX. Kapitel: Der strafrechtliche 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 der Verantwortlichkeit von Verbänden (§ 28a FinStrG).

II. Funktion und Inhalt des strafrechtlichen Handlungsbegriffs

Der strafrechtliche Handlungsbegriff dient der Abgrenzung von Verhaltensweisen, die von vornherein nicht als Anknüpfungspunkt für die Strafbarkeit in Frage kommen. Auch das Finanzstrafrecht kann nur an Geschehensabläufe anknüpfen, die dem menschlichen Willensbildungsprozess zugänglich sind. Wenn der Normad-

ressat 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 daher nur vom Willen beherrschtes oder zumindest beherrschbares menschliches Verhalten in Betracht.

Nicht erfüllt den strafrechtlichen Handlungsbegriff:

A. Tun im Zustand der Bewusstlosigkeit

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

B. Tun unter willensausschließender Gewalt (vis absoluta)

Arnold Schwarzenegger führt Hand des Fernfahrers, die die Zollschnur abreißt.

C. Reine Körperreflexe

Tun ohne Dazwischenschalten des Bewusstseins wird durch einen externen auf Nervensystem wirkenden Reiz ausgelöst – eine Wespe sticht den Fernfahrer, sodass er die Zollschnur abreißt.

X. Kapitel: Der 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 kann bei der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 FinStrG unmittelbarer Täter nur sein, wen die abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht trifft.

B. Tathandlung

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

C. Modalität

Darunter versteht man verhaltensgebundene Merkmale - zB „unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht“ in § 33 Abs 1 FinStrG.

D. Erfolg

Es muss eine von der Tathandlung zumindest gedanklich abtrennbare Veränderung in der Außenwelt bewirkt werden - 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

Darunter versteht man das Wissen und Wollen der Tatbildverwirklichung, ausgeschlossen ist der Tatvorsatz beim Tatbildirrtum (§ 9 1. Satz 1. Fall FinStrG).

B. Stellung des Vorsatzes

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

C. Erweiterter Vorsatz

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

D. Der „Handlungsunwert“

Die subjektiven Elemente machen den Handlungsunwert aus.

III. Die objektiven Bedingungen der Strafbarkeit

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

XI. Kapitel: Kausalität und objektive Zurechnung

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

I. Kausalität

A. Conditio-sine-qua-non-Formel

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

B. Äquivalenztheorie

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

II. Objektive Zurechnung

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

A. Generelle Risikoherbeiführung

1. Objektive Sorgfaltswidrigkeit

Ist im Täterverhalten die rechtlich missbilligte Gefahr für die 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 eines Finanzvergehens zu subsumieren wäre.

aa. Soziale Adäquanz ieS

Historisch gewachsene, allgemein übliche Verhaltensweisen „Alltagshandlungen“, „neutrale Handlungen“ und „berufstypische Handlungen“ werden im öffentlichen Interesse in gewissem Maß hingenommen, auch wenn damit Rechtsgutgefährdungen/-verletzungen verbunden sind: ZB all die Bankdienstleistungen, die regelmäßig auch zur Begehung von Finanzstraftaten genutzt werden; oder Geschäfte, bei denen mit Bargeld gezahlt wird, obwohl dadurch die Begehung von Finanzstraftaten erleichtert wird (siehe zB das strafbewehrte Verbot von Barzahlungen über € 1.000 in Italien).

Nach dem OGH muss die, wie er sie genannt wissen will, „soziale Verträglichkeit“ (= Sozialadäquanz) „nach dem Schutzzweck der anzuwendenden Norm in einem richterlichen Wertungsakt des Einzelfalles“ beurteilt werden. Kriterien dafür stellen laut OGH insbesondere die Wichtigkeit des geschützten Rechtsguts und die spezifische Bedeutung des Beitrags für die Verwirklichung des tatbestandlichen Unrechtes dar (zB der „aktionsmäßige Zusammenhang“, die „Ersetzbarkeit“ der Beitragshandlung und sein Bestärkungspotential). Objektive und subjektive Elemente der Beitragshandlung sind zur Beurteilung der Haftung dafür im Sinne eines „beweglichen Systems“ zu berücksichtigen: „Das Plus des einen kann ein Minus des anderen aufwiegen - und umgekehrt.“

Die Vermittlung von (erlaubten) Ausfuhrgeschäften mit „Kopffleisch“ nach Russland, für das als „Fleisch ohne Knochen“ zu Unrecht Ausfuhrerstattungen begehrt und erlangt worden ist, „die überwiegend dem verpönten Zweck“, konkret der Erlangung von Ausfuhrerstattungen dient, verletzt nach OGH – anders die Generalprokuratur – den Schutzzweck der Norm und stellt daher eine „sozialinakzeptable“ Handlung dar: „Denn auch berufstypische (Alltags-)Handlungen können bei hinreichend konkreter Tatplankenntnis strafbaren Tatbeitrag begründen.“

Bei der Mitwirkung an einem Sonderdelikt wie der Abgabenhinterziehung reicht das bloße Wissen des Beitragstäters darüber, dass er in voraussehbarer Weise zu einer Abgabenhinterziehung beiträgt, nicht aus: Sozial inadäquat ist der Beitrag unter anderem aber dann, wenn der Beitragstäter

* zur Abgabepflichtverletzung ausdrücklich motiviert, zB durch die Aussage gegenüber dem Unternehmer „Ich brauche keine Rechnung, weil Steuern zahlen eh nur die Deppen!“; sozialadäquat und damit straflos dagegen wäre die Aussage „Ich brauche keine Rechnung, weil ich die Ausgabe ohnedies nicht von der Steuer absetzen kann“

* an der Abgabepflichtverletzung finanziell partizipiert: „Ich brauche keine Rechnung, wenn Sie mir beim Preis entgegen kommen“

* gegen einschlägige Schutzgesetze verletzt, zB gegen die Pflicht zur Rechnungsausstellung nach § 11 UStG 1994 und zur Aufbewahrung von Rechnungen nach den §§ 124 ff BAO

* gezielt Verschleierungs- oder Deckungshandlungen setzt, die für sich bereits Unrecht darstellen, zB Unterlagen fälscht, inhaltlich unrichtige Belege oder Scheinrechnungen ausstellt, eine unrichtige oder manipulierte Buchhaltung herstellt. ZB wird neben der regulären, telefonisch erfolgten Getränkebestellung, für die ein Lieferschein mit Namen und Adresse des Kunden ausgestellt wurde, von Mitarbeitern einer Brauerei gleichzeitig eine zweite Bestellung desselben Kunden entgegengenommen. Für diese zweite Bestellung wird ein getrennter Lieferschein ohne (richtigen) Namen und Adresse des Kunden erstellt, so dass aufgrund dieser Anonymisierung die Zuordnung des entsprechenden Teils der unter einem erfolgten Lieferung an den Kunden nicht ohne weiteres möglich ist. Für diesen zweiten Teil der Lieferung wird von den Ausfuhrern, nach-

dem sie die entsprechenden Lieferanweisungen mittels der Lieferscheine erhalten hatten, bei den Gastwirten jeweils sofort kassiert. Vom Brauereiuunternehmen wird der erste Teil dieser Verkäufe als solche an gewerbliche Wiederverkäufer, der zweite, anonymisierte Teil aber als Verkäufe an Endverbraucher versteuert. Dadurch werden die Gastwirte auch in ihrem Entschluss, Abgaben zu hinterziehen, bestärkt, „da sie vermeinten, ihr tatsächlicher Wareneinsatz und dementsprechend ihr Betriebserlös könnte - aufgrund der entsprechenden Anonymisierung von Teilen ihrer Getränkelieferungen - von der Finanzbehörde nicht ermittelt werden.“ (OGH 13 Os 100/09v).

* und schließlich wenn ein enger und aktionsmäßiger Zusammenhang mit der Ausführungshandlung des unmittelbaren Täters besteht: Wer im Vorfeld einer Abgabenerklärung dem unmittelbaren Täter im Wissen, dass dieser Abgaben hinterziehen wird, erklärt, wie eine Online-Abgabenerklärung abzugeben ist, handelt nicht sozial inadäquat; wenn er aber mit demselben Wissen dem Abgabepflichtigen beim Ausfüllen der Eingabemaske der Online-Abgabenerklärung erläutert, was er zu tun hat, um die unrichtige Abgabenerklärung einzureichen, der handelt nicht mehr sozialadäquat.

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

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

ab. Grenzen der sozialen Adäquanz ieS

aba. Rechtsnormen

Gesetze (EStG, UStG, BAO usw), VO (Lohnkonten-VO), Bescheid.

abb. Verkehrs-, Sozialnormen

Das sind Regeln, die sich die Verkehrsteilnehmer selbst gegeben haben – zB die Regeln ordnungsgemäßer Buchhaltung und Bilanzierung.

abc. Die Sorgfalt des einsichtigen und besonnenen Menschen

Hiermit ist 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, gemeint.

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

abd. Vertrauensgrundsatz

Grundsätzlich darf man darauf vertrauen, dass andere sich sozialadäquat verhalten; nicht jedoch, wenn das erkennbar nicht so ist (Rechtsanalogie aus § 3 StVO)

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

abe. Sonderwissen und Sonderfähigkeiten

Es ist strittig, ob dadurch Sorgfaltspflichten erhöht werden.

b. Erlaubtes Risiko

Geringfügige, allgemein tolerierte Handlungen werden aus dem Tatbestand ausgeschieden.

B. RISIKOVERWIRKLICHUNG (spezielle objektive Zurechnung)

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

1. Adäquanzzusammenhang

Hier geht es um die objektive Vorausssehbarkeit des konkret eingetretenen Erfolgs. War die konkrete Art, wie es zum Eintritt des Erfolgs gekommen ist, war der Kausalverlauf objektiv voraussehbar oder außerhalb jeder Lebenserfahrung?

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

2. Risikozusammenhang (Schutzzweck der Norm)

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

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

a. räumlich und sachlich begrenzter Schutzzweck der übertretenen Sorgfaltsnorm

b. Verwirklichung eines allgemeinen Lebensrisikos

c. Mitwirkung an fremder Selbstgefährdung (Autonomieprinzip)

Die Veranlassung, Förderung, Ermöglichung fremder Selbstgefährdung begründet keine Strafbarkeit.

d. Nachträgliches Fehlverhalten eines Dritten oder des Verletzten selbst

Zwischen das Verhalten des Erstverursachers und den Erfolg schiebt sich ein später gesetztes Fehlverhalten. Nach der Lehre schließt vorsätzliches und grob fahrlässiges Fehlverhalten eines Dritten die Zurechnung aus (es sei denn, der Schutzzweck umfasst auch das Fehlverhalten des Dritten); Unterlassen des Dritten nur, wenn das unterlassene Tun den Erfolgseintritt „wahrscheinlich“ verhindert hätte.

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

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

3. Risikoerhöhung gegenüber rechtmäßigem Alternativverhalten

Wäre der Erfolg in dieser konkreten 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.

XII. Kapitel: Der Vorsatz

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

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

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

I. Wissenskomponente

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

Die Grade des Wissens umfassen das für möglich, für wahrscheinlich und für gewiss halten.

II. Wollenskomponente

Das voluntative Element ist die Aufnahme der Tatbildverwirklichung in das Wollen des Täters.

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

III. Gegenstand des Vorsatzes

Gegenstand des Vorsatzes sind Tatsachen, also der Sachverhalt, der das Tatbild des jeweiligen Delikts begründet.

Der Vorsatz steht in 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.

Die Tät ereigenschaften beim Sonderdelikt, die Tathandlung als sozial-inadäquat gefährliche Handlung, das Tatobjekt samt seinen tatbildrelevanten Eigenschaften, der Erfolg und der Kausalverlauf in seinen wesentlichen Zügen (Irrtum unwesentlich, solange Risikozusammenhang besteht) sind in den Vorsatz aufzunehmen.

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

IV. Vorsatzarten

A. Absicht

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

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

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

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

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

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

B. Wissentlichkeit

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

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

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

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

C. Bedingter Vorsatz (dolus eventualis, Eventualvorsatz)

§ 8 Abs 1 2. Halbsatz FinStrG: Der Täter hat die Tatbildverwirklichung ernstlich für möglich gehalten. Das Risiko der Tatbestandsverwirklichung wird erkannt, als wahrscheinlich angesehen und auch ernst genom-

men, 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. Ein bloßes Hoffen auf das Ausbleiben schließt den Vorsatz nicht aus und ein Billigen wird nicht verlangt.

Letztlich handelt es sich um eine „Zurechnungsfrage“, weil die Beurteilung des Vorsatzes psychologisch kaum nachvollziehbar ist. Wichtiges 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 das Delikt, desto seltener werden wir ihm die Tat zutrauen, das führt zu vernünftigen Ergebnissen.

V. Zeitpunkt des Vorsatzes (Gleichzeitigkeitsprinzip)

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

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

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

Das intellektuelle Element des Vorsatzes ist die Kenntnis der Tatumstände: Dabei handelt es sich um die Vorstellung, das eigene Handeln werde zur Verwirklichung des Tatbildes führen.

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

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

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

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

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

B. Kenntnis der Tatumstände

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

Die Bandbreite reicht von ausdrücklich daran denken (bewusster Einkauf von Zigaretten im Ausland, in dem die Abgabefreiheit schon im Geschäftseingang deutlich angepriesen wird) bis zum potentiellen Bewusstsein (beim Kauf von Zigaretten, die ein Rosenverkäufer beim Heurigen vertreibt).

1. Aktualwissen

Aktualwissen ist 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, liegt latentes, aber aktualisierbares Bewusstsein vor.

a. Wahrnehmungsbedingtes Mitbewusstsein

Mit einem anderem ausdrücklich beachteten Bewusstseinsinhalt wird ein anderer Bewusstseinsinhalt mitbeachtet - wer auf dem 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 und fixe persönliche Eigenschaften wie „selbständiger Unternehmer“ sind ständig mitbewusst.

c. Kritik an der Anerkennung des 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, indem man sich fragt, ob der Täter im Tatzeitpunkt die richtige Antwort hätte geben können, so er nachgedacht hätte.

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

C. Folgen des Tatbildirrtums

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

1. Vorhandensein eines Fahrlässigkeitsdelikt

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

2. Unentschuldbarkeit des Irrtums

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

a. Objektive Sorgfaltswidrigkeit

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

b. Subjektive Sorgfaltswidrigkeit

War der 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. Das ist zB dann nicht zumutbar, wenn keine „second opinion“ nach falscher Rechtsauskunft von kompetenter Stelle eingeholt wurde.

Nur wenn alle drei Fragen mit „Ja“ zu beantworten sind, ist der Irrtum vorwerfbar und nur dann kommt es zur Bestrafung wegen Fahrlässigkeit, sonst folgt daraus die Strafflosigkeit des Täters.

XII. Kapitel: Die Rechtswidrigkeit (Rechtfertigungsgründe, § 10 2. Halbsatz FinStrG)

I. Rechtswidrigkeit

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

Unrecht: Beim Unrecht wird die Rechtswidrigkeit (qualitativ und quantitativ differenzierbar) bewertet. 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

Nach dem Prinzip der Einheit der Rechtsordnung sind Rechtfertigungsgründe in der gesamten RO zu finden. Egal woher sie stammen, sie rechtfertigen, weil sie gleichwertig sind. Quellen für Rechtfertigungsgründe sind: Gesetz (Bundes-, Landes-, Völkerrecht), Rechtsanalogie (rechtfertigender Notstand).

B. Bedeutungslosigkeit der Rechtfertigungsgründe im Finanzstrafrecht

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

C. Prinzip der auslösenden Handlung – der Güterabwägung

Nach dem Prinzip der auslösenden Handlung verliert der Rechtsgutträger durch eigenes Verhalten den Strafrechtsschutz, was praktisch nicht vorkommt. Notwehr ist ausgeschlossen, weil der Abgabeananspruch nie einen „rechtswidrigen Angriff“ auf das Vermögen des Abgabepflichtigen darstellt oder schon die Tatbestandsverwirklichung ausschließt. Es gibt den Verzicht auf Strafrechtsschutz (Einwilligung) durch den Rechtsgutträger wie bei der Nachsicht auf den Abgabeananspruch aus Billigkeitsgründen.

Allenfalls spielt das Prinzip der Güterabwägung eine Rolle: Es spiegelt sich im Prinzip des überwiegenden Interesses beim rechtfertigendem Notstand wieder. Geringere Rechtsgutverletzungen werden zum Schutz höherwertiger RG hingenommen, auch wenn die Rechtsgutträger nicht identisch sind.

D. Rechtfertigender Notstand

1. Notstandssituation

Die Notstandssituation ist gekennzeichnet durch einen unmittelbar drohenden bedeutenden Nachteil für irgendein Rechtsgut (alle Individualrechtsgüter).

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

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

2. Rettungshandlung

a. Notwendigkeit des Eingriffs als einziges Mittel: Es darf keine andere Möglichkeit zur Lösung der Kollision der Rechtsgüter bestehen. Das formelle Abgabenrecht sieht fast immer legalen Ausweg wie zB die Stundung, Nachsicht etc vor.

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

b. Güterabwägung: Das gerettete Rechtsgut muss höherwertiger sein als das geopfert Rechtsgut. Ein schwerwiegender Nachteil muss durch den Eingriff in das geringwertigere Rechtsgut abgewehrt werden. Bei der Güter- und Interessenabwägung müssen der Wert des Rechtsguts, das Ausmaß des drohenden Nachteils und die Wahrscheinlichkeit der Gefahr berücksichtigt werden.

Die Versorgung des Schienbeinbruchs übersteigt den Fiskalanspruch auf die Eingangsabgaben.

Der „Wirtschaftliche“ Notstand wird von der Rechtsprechung nie anerkannt

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

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

3. Kenntnis von Notstandssituation und Rettungswille

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

E. Rechtfertigende Notstandshilfe

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

XIV. Kapitel: Die Schuld

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

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

II. Schuld als unrechtes Handeln trotz normativer Ansprechbarkeit

Die Schuld stellt ein Unwerturteil über den Täter dar, der strafrechtliches Unrecht verwirklicht, obwohl er in der konkreten Situation vom Appell der Norm erreichbar war und eine hinreichende Fähigkeit zur Selbststeuerung besitzt, sodass die rechtmäßige Verhaltensalternative ihm psychisch möglich gewesen wäre.

Die Schuld ist zu bejahen, wenn der Täter bei der 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 und wenn die (egal ob freie oder determinierte) psychische Steuerungsfä-

higkeit, die dem gesunden Erwachsenen in den meisten Situationen gegeben sind, im konkreten Fall vorhanden war.

III. Schuldelemente

A. Schuldfähigkeit (§ 7 FinStrG)

Fiktion: Die normale biologische und psychologische Entwicklung ist mit Vollendung des 18. Lebensjahrs abgeschlossen. Der Erwachsene hat die 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

Es erfolgt eine rechtliche Bewertung der Täterpsyche (psychisch-normative Methode).

a. Geisteskrankheit

Eine Geisteskrankheit ist eine krankhafte Veränderung geistig-seelischer Funktionen, bei der körperliche Ursachen vermutet werden (Erkrankung des Nervensystems).

Eine endogene Psychose ist eine Geisteskrankheit mit strukturellem Wandel des Erlebens wie Schizophrenie und manisch-depressives Kranksein.

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

Exogene Psychosen sind zB traumatische Psychosen nach Unfällen, die progressive Paralyse und durch Alkohol oder Drogen bedingte Psychosen.

b. Geistige Behinderung („Schwachsinn“)

Geistige Behinderungen umfassen den nicht prozesshafter Intelligenzmangel, Idiotie, Imbezillität (sonderschulunfähig) und Debilität (sonderschulfähig).

Steht der Täter auf der Intelligenzstufe eines sieben-jährigen Kindes, liegt Schuldunfähigkeit vor, es sei denn, dass trotzdem die Schuldfähigkeit hinsichtlich dieser konkreten Tat vorliegt.

c. tiefgreifende Bewusstseinsstörung

Das Wissen um das eigene Sein und um die Beziehung zur Umwelt ist schwer gestört bzw aufgehoben.

Desorientierung: Die Erfassung der Umwelt erfolgt nur noch bruchstückhaft, illusionär. Diese Beeinträchtigung kann krankhaft dauerhaft oder vorübergehend sein zB bei Schlaftrunkenheit, schwerer Ermüdung und beim Alkohol- oder Drogenrausch.

d. gleichwertige seelische Störungen

Neurosen sind nicht auf einer Erkrankung des Nervensystems beruhende psychische Störungen, die Großteils auf Triebstörungen beruhen.

Psychopathien sind gekennzeichnet durch eine Störung der Anpassung an die Umwelt (Willensbildungsstörungen, Störungen der sozialen Beziehungen) und hochgradige Affekte. Das bisherige Persönlichkeitsbild wird zerstört (nicht asoziale Veranlagung, Charakterschwäche etc).

Die jeweilige Störung muss die Diskretions-, und 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) sind nur bei verzögerte Reife, dh wenn sie aus besonderen Gründen (Erziehungsmängel) nicht reif sind, schuldunfähig.

3. actio libera in causa

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

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

a. Vorsätzliche actio libera in causa

Die vorsätzlich actio libera in causa ist durch einen doppelten Vorsatzbezug gekennzeichnet: Der Vorsatz muss auf die Tatbildverwirklichung und auf den Zustand der Zurechnungs- oder Handlungsunfähigkeit gerichtet sein.

b. Fahrlässige actio libera in causa

Der Defektzustand wird zumindest fahrlässig herbeigeführt, wenn die 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)

Dieses Delikt umfasst sowohl die vorsätzliche, als auch die fahrlässige Berauschung, wobei die Tatbildverwirklichung nicht vorhersehbar war.

B. Unrechtsbewusstsein

Das Unrechtsbewusstsein ist das Bewusstsein des Täters, dass die Tat Unrecht ist und dass sie gegen die Rechtsordnung verstößt. Das Bewusstsein der Strafbarkeit ist nicht Teil des Unrechtsbewusstseins.

Die Vorstellung sittlicher Verwerflichkeit oder die Einsicht in die moralische Unerlaubtheit reichen nicht zur Begründung des Unrechtsbewusstseins. Umgekehrt kann das Unrechtsbewusstsein bejaht werden, auch wenn der Täter aus sittlichen, moralischen Gründen ein „reines Gewissen hat“ (Gewissens- oder Überzeugungstäter).

1. Inhalt

Das Unrechtsbewusstsein hat die pauschale Gesamtbewertung der Tat als Verstoß gegen die Rechtsordnung zum Inhalt. Die laienhafte Vorstellung genügt, dass das Tun Unrecht ist.

2. Arten

a. Aktuelles Unrechtsbewusstsein

Aktuelles Unrechtsbewusstsein ist die positive Kenntnis des rechtlichen Verbotenseins der Verhaltensweise (psychischer Vorgang).

aa. Aktives Unrechtsbewusstsein

Täter denkt explizit daran

ab. Latentes Unrechtsbewusstsein

Dieses Unrechtsbewusstsein stellt sich automatisch mit der Tatvorstellung ein, insbesondere bei Affekt-/Gewohnheitstätern.

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

Beim potentiellen Unrechtsbewusstsein handelt es sich um vorwerfbar fehlendes Unrechtsbewusstsein (Verbotsirrtum). Bei unbewusster Fahrlässigkeit kommt nur potentielles Unrechtsbewusstsein in Frage.

ba. Bloßer Bewertungsirrtum

Der Sachverhalt wurde an sich richtig wahrgenommen, sonst würde schon ein Tatbildirrtum oder ein Irrtum über einen rechtfertigenden Sachverhalt vorliegen.

bb. Direkter Verbotsirrtum

Der Täter nimmt an, dass der Sachverhalt generell kein Verstoß gegen die Rechtsordnung ist.

bc. Indirekter Verbotsirrtum

Die generelle Rechtswidrigkeit wird vom Täter erkannt, aber über die Existenz eines Rechtfertigungsgrundes oder über seine Grenzen geirrt.

dc. Folgen eines Verbotsirrtums

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

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

Dieser schließt das Unrechtsbewusstsein aus, weil der Täter glaubt, rechtmäßig zu handeln, wenn er irrtümlich eine Rechtfertigungssituation annimmt und die Voraussetzungen der Rechtfertigungshandlung erfüllt.

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

Sie vermindern die Schuld bis unter das Maß der strafwürdigen Vorwerfbarkeit. Normgemäßes Verhalten wird 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 iVm § 10 StGB)

aa. Notstandssituation

Die Notstandssituation ist identisch mit dem unmittelbar drohenden bedeutenden Nachteil beim rechtfertigenden Notstand.

Der Vermieter eines großen Lagerraums, in dem laut Angaben des Mieters Elemente von Fertigteilhäusern gelagert und bearbeitet werden, entdeckt eines Tages, als er wieder einmal den Arbeitern dieses Lages mit seinem Gabelstapler bei Abladen von Europaletten hilft und die blickdicht verpackte Ware beschädigt, dass sich darin Feinschnitttabak befindet – in dem von ihm vermieteten Lager werden illegal Zigaretten hergestellt. Er fordert vom „Boss“ der Arbeiter, dass dies sofort eingestellt wird. Der antwortet ihm, dass er das

nicht alleine entscheiden könne, da müsse er erst die „Höheren“ fragen und die hätten ihm schon einmal in einer ähnlichen Situation geantwortet: „Eine Patrone kostet einen Euro!“

ab. Notstandshandlung

Das gerettete Gut muss nicht eindeutig höherwertig sein als das geopfert. Die Notwendigkeit der Rettungshandlung ist auch nicht so streng: War in der Lage des Täters von einem rechtstreuen Menschen aus seinem Verkehrskreis ein anderes Verhalten zu erwarten? IdR ist das schon zu erwarten, 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.

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

ac. Wissen um Notstandssituation und Rettungswille

Wie beim rechtfertigenden Notstand muss dem Beschuldigten die Notstandslage bewusst sein

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

ad. Ausschluss des entschuldigenden Notstands

Wer sich der Gefahr bewusst ohne von der Rechtsordnung anerkannten Grund ausgesetzt hat, hat eine Ausweichpflicht.

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

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

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

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

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

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

XV. Kapitel: 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)

Sie ist ausgeschlossen bei vorsätzlicher Hinterziehung von begünstigtem, gekennzeichnetem Gasöl (§ 11 Abs 3 Mineralölsteuergesetz 1995).

Judikatur: Bis jetzt wurde kein bejahendes Erkenntnis veröffentlicht, was vielleicht mit § 25 Abs 2 FinStrG zusammenhängt, der eine Ausnahme von der Anzeigepflicht unter den Voraussetzungen des Abs 1 vorsieht. Die Abgabenbehörden filtern also entsprechende Fälle heraus.

1. Geringfügiges Verschulden (§ 25 Abs 1 FinStrG)

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

Geringer Handlungsunwert: Es geht um Vorsatz und subjektive Sorgfaltswidrigkeit bei der Fahrlässigkeit. Der Handlungsunwert ist nicht gering bei einem 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: Beispiele hierfür sind Fehler in Übergangsphasen von altem zu neuem Steuerrecht (Erlass BMF 8. 3. 1989, 02 0101/4-IV/2/89), wenn die Tat in auffallendem Widerspruch zu bisherigem rechtstreuen Verhalten steht, wobei getilgte Strafen zu berücksichtigen sind (ecolex 1991, 886 = SWK 1991, R 202 = ÖStZB 1992, 74), Unbesonnenheit, drückende Notlage zB aus Arbeitslosigkeit, untergeordnete Tatbeteiligung und Verleitung durch andere.

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

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

Keine Folgen kann es beim Versuch, beim schlichten Tätigkeits- und echten Unterlassungsdelikten geben.

Die unbedeutenden Folgen der Tat werden insgesamt betrachtet – also auch über mehrere Perioden, wie zB 32.000 über vier Einkommensteuerperioden verteilt (VwGH 16. 2. 1994, 91/13/0210 = StInd 1994/2484): Die Abgabenverkürzung ist nur kurzfristig eingetreten, weil der Täter nur die Frist versäumt und dann die Abgaben entrichtet hat; nicht berücksichtigt werden darf dabei aber der Umstand, dass die Abgaben später nach Festsetzung etc entrichtet werden (ecolex 1991, 886 = SWK 1991, R 202 = ÖStZB 1992, 74). Bei Verkürzungsbeträgen von 632.524 ATS (VwGH 17. 9. 1986, 83/13/0033 = StInd 1986/1799), 26.000 ATS (VwGH 27. 9. 1990, 89/16/0046 = ARD 4277/107/91 = SWK 1991, R 22 = ÖStZB 1991, 118 = ÖZSN 1991 H 9, 17.) wurden die unbedeutenden Folgen stets verneint. Laut OGH sind dieselben Kriterien wie bei Entwendung, Notbetrug etc anzuwenden (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 und 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 oder berufliche Schwierigkeiten mindern die Schuld.

II. Strafaufhebungsgründe

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 der 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 zehn Jahre (§ 31 Abs 5 FinStrG)

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

Nicht eingerechnet in die zehn Jahre wird allerdings die Zeit, während der bezüglich des Finanzstrafverfahrens oder des damit zusammenhängenden Abgaben- oder Monopolverfahren ein Verfahren beim VfGH oder VwGH anhängig ist (iVm Abs 4 lit c FinStrG).

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

Nicht mehr gibt es die 15-jährige absolute Verjährung für gerichtlich strafbare Finanzvergehen seit der FinStrGNov 1998 (13.1.1999)! Die neuere Judikatur des OGH bezüglich „günstigeres Recht“ schließt die Anwendung der absoluten Verjährung für Taten zwischen 1.1.1986 bis 12.1.1999 aus.

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

a. Zeit, während der gesetzlichen 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 liegt ab Einleitung des Verfahrens (§ 83 FinStrG) oder dem Setzen von Verfolgungshandlungen iS des § 14 Abs 3 FinStrG (zB Anordnung der Vernehmung als Beschuldigter) vor.

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 liegt ab Einlangen der Beschwerde beim Höchstgericht bis zur Zustellung des Erkenntnisses an die belangte Behörde vor.

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) – es ist strittig, ob das auch für fahrlässige Finanzvergehen gilt (von Rechtsprechung bejaht).

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

1. **drei Jahre** bei Finanzordnungswidrigkeit nach §§ 49 und 49a FinStrG

2. **ein Jahr** bei den anderen Finanzordnungswidrigkeiten

3. **fünf Jahre** bei Finanzvergehen ieS

B. Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)

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

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

1. Die Darlegung der Verfehlung:

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

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

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

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

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

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

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

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

b. (teilweiser) Entdeckung der Tat

durch die Abgabenbehörde (hM), ein Gericht, die Staatsanwaltschaft oder sonst eine Einrichtung, die von der Anzeigepflicht 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, 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 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 oft vor!), schadet. „Ohne Verzug“ deuten die Höchstgerichte als „grundsätzlich zugleich mit der Darlegung der Verfehlung, neuere Tendenzen zeigen aber, dass auch der OGH einer „realistischeren“ Betrachtung zuneigt und „fallbezogen“ als „ohne vermeidbare Verzögerungen“ deutet (wer lange Zeit gehabt hat, die Selbstanzeige vorzubereiten, muss zugleich mit der Darlegung offenlegen, wer von einer Betriebsprüfung überrascht wird, muss die unvermeidbaren Verzögerungen bekannt geben und innerhalb von einer bis zwei Wochen offenlegen).

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

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

muss bei veranlagten Abgaben innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheids an den Anzeiger (mündliche Verkündung, Zustellung des Abgabenbescheids, § 97 BAO) erfolgen. Bei Selbstbemessungsabgaben (§§ 201, 202 BAO) läuft die Monatsfrist ab Darlegung der Verfehlung.

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

Zahlungserleichterungen wie Zahlungsaufschub und Ratenzahlung sind auf Antrag möglich und innerhalb der offenen Monatsfrist für die Zahlung zu stellen. Der Zahlungsaufschub darf allerdings 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. Neuerliche Selbstanzeige (§ 29 Abs 6 FinStrG)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

wenn der Verkürzungszuschlag bei Kenntnis der wahren Sachlage zB wegen zu hoher Verkürzungsbeträge gar nicht festgesetzt werden hätte dürfen.

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

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

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

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

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

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

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

5. Ausgeschlossen ist der Verkürzungszuschlag,

* wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben bereits ein Finanzstrafverfahren anhängig ist (Verfolgungshandlung nach § 14 Abs 3 FinStrG; Einleitung des Finanzstrafverfahrens nach § 82 Abs 3 FinStrG),

* wenn bereits (die „Darlegung der Verfehlung“ im Zuge) eine(r) Selbstanzeige vorliegt und

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

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

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

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

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

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

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

XVI. Kapitel: Das Unterlassungsdelikt

Menschliches Verhalten ist 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), zB das nicht rechtzeitige Entrichten oder Abführen einer Selbstbemessungsabgabe nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG.

B. unechtes Unterlassungsdelikt (Erfolgdelikt durch Unterlassen)

Es handelt sich dabei um ein 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

Beim Einreichen einer unvollständigen Abgabenerklärung liegen Tun und Unterlassen gleichzeitig vor - es herrscht das Primat des Tuns.

Diese Abgrenzung ist wichtig, da 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) behandelt wird.

B. Ausnahmen vom Primat des Tuns

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

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

III. Fallprüfungsschema beim unechten Unterlassungsdelikt

(0. Handlungsbegriff beim Unterlassungsdelikt)

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

Ein Zugreisender verschläft den Grenzübertritt und unterlässt die „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

Die Garantenstellung ist ein objektives Tatbestandsmerkmal, das das Tatsubjekt beschreibt. Deshalb sind sie Sonderdelikte – unmittelbarer Täter kann nur sein, wer Träger dieser Eigenschaften ist.

aa. Garantenpflicht

Es besteht eine Rechtspflicht zum Handeln. Die Garantenpflicht kann sich aus einer der zahlreichen Bestimmungen des materiellen und formellen Abgaben-, Zoll- und Monopolrechts, die den Täter im Besonderen zum Tun verpflichten, das den Erfolg abwendet, ergeben.

ab. Garantenpflicht kraft Gesetzes

Von Gesetz über Verordnung bis hin zum Bescheid reichen die Rechtsquellen, die eine Garantenpflicht begründen können, zB die Pflicht zur Einreichung von Abgabenerklärungen (§ 133 BAO) oder 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 die rechtliche Verpflichtung, egal, ob der Vertrag gültig oder anfechtbar. Auch vorvertragliche Schuldverhältnisse (§ 859 ABGB) samt Sorgfalts- und Aufklärungspflichten zur Vermeidung strafgesetzwidriger Schädigungen sind genauso anerkannt wie faktische Arbeitsvertragsverhältnisse.

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

Es besteht dann eine Erfolgsabwendungspflicht, wenn durch vorangegangenes Tun eine Gefahr für den Eintritt gerade dieses Erfolgs geschaffen worden ist (Ein falscher Rat durch einen Notar oder 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

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

bc. Erfolgseintritt

bd. hypothetische Kausalität

Kann die gebotene Handlung hinzugedacht werden, ohne dass der Erfolg in seiner konkreten Gestalt mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit entfiel?

be. objektive Zurechnung des Erfolgs

Die Risikoerhöhung gegenüber rechtmäßigem Alternativverhalten wurde bereits bei der hypothetischen Kausalität berücksichtigt.

c. Vorsatz

Der Vorsatz muss auch hier auf die Verwirklichung aller objektiven Tatbestandsmerkmale gerichtet sein, insbesondere auch auf die Garantienpflicht und auf die tatbestandsbezogene Handlungsmöglichkeit.

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

XVII. Kapitel: Der Versuch

Der 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

Die bloÙe EntschlieÙung ist noch straflos.

II. Vorbereitungshandlung

Jede Tätigkeit, die dem Versuch vorausgeht und die die spätere Ausführung der Tat ermöglichen, erleichtern oder absichern soll ist eine Vorbereitungshandlung und auch straflos.

III. Versuch

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

Somit ist die Anwendbarkeit der Strafdrohungen des BT über die Tatbestände hinaus erweitert, es gelten dieselben Strafdrohungen wie beim vollendeten Delikt.

A. Unterschied zum vollendeten Delikt

Nur auf der objektiven Tatseite gibt es Unterschiede, da das Tatbild nicht vollständig verwirklicht ist, die subjektive Tatseite ist identisch (Tatvorsatz, überschieÙende Inneentendenzen), ebenso die RW und Schuld.

B. Fallprüfungsschema beim versuchten Begehungsdelikt

(0) Handlungsbegriff: keine Besonderheiten

1. Tatbestand

a. Nichterfüllung der objektiven Tatbestandsmerkmale

b. voller Tatentschluss (§ 13 Abs 2 FinStrG)

Tatplan: Der Vorsatztäter hat idR eine Vorstellung über die Ausführung der Tat (Mittel, Weg zum Ziel, Auskundschaften einer Gelegenheit, Abwägen mehrerer Möglichkeiten, Verdunkelung).

ba. Tatentschluss: Dabei handelt es sich um die Entschlossenheit zur Tatausführung. Das ist mehr als „Geneigt-Sein“, es liegt ein unbedingter Handlungswille vor. Der Tatentschluss wird 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 versteht man darunter, was (hM) subjektiv betrachtet, nach dem Tatplan des Täters unmittelbar in die Tatbildverwirklichung münden soll (Einreichen der Abgabenerklärung durch Einwerfen in den Einlaufpostkasten des Finanzamts, Aufgeben des Briefes mit der Abgabenerklärung bei der Post).

cb. „Ausführungsnaher Handlung“

Diese ist nur nach dem Tatplan bestimmbar, also was nach dem Tatplan der Ausführungshandlung unmittelbar vorangeht (zeitliche, räumliche Nähe, „aktionsmäßiger Zusammenhang“). Nach der Eindruckstheorie fällt für *Plückhahn* schon das Unterschreiben der unrichtigen Steuererklärung darunter.

2. Rechtswidrigkeit und 3. Schuld

keine Besonderheiten

4. Sonstige Voraussetzungen der Strafbarkeit

Rücktritt vom Versuch siehe unten.

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

Der absolut untaugliche Versuch führt zur Straflosigkeit, wenn die Vollendung unter keinen Umständen möglich ist.

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

Die Tauglichkeit wird rein objektiv und ex-post (Versuch des Sonderdelikts durch einen vermeintlichen Täter nicht strafbar) festgestellt. Das Gesetz stellt hier nicht auf die „Art“ ab und auch die 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 Behebungsmittel oder auf bestimmte Handlungsmodalität) kommt es auf die rein objektive Sachlage an. Die falsche Beweisaussage vor einem Rechtspraktikanten ist straflos, denn dieses Delikt kann nur durch eine Aussage vor einem Richter begangen werden.

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

Fuchs ist für eine 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)

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

ca. das Objekt nicht existiert und

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

d. Rechtsprechung und Lehre

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

Kritik: Die Frage wurde nur scheinrational gelöst, weil der Grad der Abstrahierung im Einzelfall über die Lösung entscheidet. Es gibt keine präzisen Kriterien, wie weit generalisiert werden muss.

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

Es kommt auf den Eindruck an, den das Täterverhalten im Zeitpunkt der Handlungsvornahme, also ex-ante, auf einen Zuschauer mit Durchschnittswissen macht, der den Tatplan kennt: scheint auch ihm wie dem Täter die Vollendung möglich, liegt relativ untauglicher Versuch vor, hält der Zuschauer die Vollendung für ausgeschlossen, dann absolut untauglicher Versuch. Nach *Bertel* soll der gedachte Beobachter ein intelligenter, erfahrener Mensch sein, zB ein Kriminalbeamter soll sein Urteil abgeben: wenn er den Tatplan kennt und dem Versuch eine wenn auch geringe, aber reale Chance zur Vollendung gibt, dann ist er strafbar, sonst nicht. Dies gilt allerdings nur bei einer 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)

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

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

Bestimmungs- und Beitragstäter werden nur wegen Versuchs bestraft, wenn der unmittelbare Täter die Tat nur versucht hat (quantitative Akzessorietät).

XVII. Kapitel: Der Rücktritt vom Versuch

I. Grund für Strafaufhebung

Der Rücktritt vom Versuch ist ein persönlicher Strafaufhebungsgrund. Theorien hierzu sind die Theorie der goldenen Brücke von *Feuerbach/Liszt*, die Bockelmannsche Prämientheorie und die Strafzwecktheorien, nach denen keine general- und spezialpräventiven Strafbedürfnisse beim Rücktritt vom Versuch vorliegen.

II. Unbeendeter, beendeter, fehlgeschlagener, misslungener Versuch

Diese Unterscheidung ist für den Rücktritt wichtig, da beim unbeendeten Versuch die Aufgabe des Tatenschlusses genügt, während beim beendeten Versuch ein actus contrarius verlangt wird.

A. beendeter, unbeendeter Versuch

Ein Versuch ist unbeendet, wenn der Täter (irrtümlich) glaubt, noch nicht alles für die Vollendung Erforderliche getan zu haben. Die Beurteilung erfolgt rein subjektiv nach der 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. Der Täter glaubt, eine einzige Handlung reicht nicht aus, erkennt dann aber, dass sie doch genügt: Es herrscht Einigkeit, dass das beendeter Versuch ist.

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

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

b. Bei der Abbruchperspektive liegt unbeendeter Versuch vor!

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

Beim fehlgeschlagenen Versuch erkennt der Täter oder nimmt er irrtümlich an, dass die Ausführungshandlung nicht zum Erfolg führt. Es kommt also zu keiner Aufgabe des Tatenschlusses, weshalb Rücktritt ausgeschlossen ist.

Beim misslungenen Versuch misslingt die Tat unabhängig von der Kenntnis des Täters (Rücktritt nach § 16 Abs 2 StGB möglich).

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

Es ist die endgültige Aufgabe des vollen Tatentschlusses erforderlich: Der 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)

Die 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)

Es ist die Verhinderung der Vollendung durch die anderen erforderlich. Diese 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 einen actus contrarius muss der 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 des § 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 die Strafbarkeit auch für das vollendete Delikt aufgehoben wird.

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

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

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

Die Betretung kann 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, erfolgen.

In der Regel 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: Der Rücktritt vom Versuch, bei dem der Hehler (Nachtäter) Kenntnis von Verfolgungshandlungen hat, ist denkunmöglich. Die Einladung zum Rücktritt kann sich als Falle zum Geständnis erweisen. Es wird das Täuschungsverbot (§ 202 StPO, 100 FinStrG) durch materielles Recht unterlaufen.

2. Legaldefinition (§ 14 Abs 3 FinStrG)

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

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

d. wegen einer konkret bestimmten Tat

e. gegen Täter, Beteiligten oder Hehler

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

3. Kenntnis von Verfolgungshandlung

Es wird Wissentlichkeit, also sicheres Wissen, gefordert

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

Diese Bestimmung ist geschaffen worden, weil es in bestimmten Fällen Zweifel über die „Betretung auf frischer Tat“ gab. Wenn nach der Aufforderung, den Kofferraum zu öffnen, ein Pelzmantel deklariert wird, von dem man zunächst nichts wissen wollte und den der Zöllner noch nicht gesehen hat, handelt es sich dann um Rücktritt vom Versuch? In Wahrheit liegt fehlgeschlagener Versuch vor.

Wenn man den Gesetzestext 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). Er ist also nur noch beim Schmuggel über die „grüne Grenze“ möglich.

Lösung: Der Rücktritt vom Versuch wird nur noch ausgeschlossen, wenn die Entdeckung der Tat, durch die Zollvorschriften verletzt worden sind, unmittelbar bevorsteht – siehe § 29 Abs 3 lit b 2 Fall FinStrG.

XVIII. Kapitel: Das Fahrlässigkeitsdelikt

I. Allgemeines

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

§ 8 Abs 2 2. Fall FinStrG die bewusste Fahrlässigkeit.

II. Fallprüfungsschema bei Fahrlässigkeitsdelikt

Das Fallprüfungsschema ist auch dreigliedrig, der Vorsatz wird durch die subjektive Sorgfaltswidrigkeit ersetzt (nach hM gehört die objektive Sorgfaltswidrigkeit zum Fahrlässigkeitstatbestand und die subjektive zur Fahrlässigkeitsschuld).

(0) Handlungsbegriff

1. Tatbestand

a. Objektive Sorgfaltswidrigkeit inklusive objektive Zurechnung des Erfolgs

Objektiv sorgfaltswidrig ist die Außerachtlassung der Sorgfalt, zu der der Täter „nach den Umständen verpflichtet“ ist.

Beim Fahrlässigkeitsdelikt ist das rechtlich. relevante Verhalten uU weit zurückliegend, weswegen es schwierig ist, es festzustellen: Objektiv sorgfaltswidrig ist jenes Verhalten, das das rechtlich missbilligte Risiko der Tatbildverwirklichung geschaffen hat.

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

b. Subjektive Sorgfaltswidrigkeit

Subjektiv sorgfaltswidrig ist die Außerachtlassung der Sorgfalt, zu der der Täter „nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt“ ist.

Subjektiv sorgfaltswidrig handelt, wer in einer konkreten Situation die objektiv gebotene Sorgfalt außer Acht lässt, obwohl er nach seinen individuellen geistigen und körperlichen Verhältnissen die Tatbestandsverwirklichung voraussehen hätte können oder vorausgesehen hat und sie durch Unterlassen der Handlung oder durch sorgfältigeres Handeln vermeiden hätte können.

Bei bewusster Fahrlässigkeit hat der Täter das Risiko unterschätzt, zu ihm nicht Stellung genommen oder auf den Nichteintritt leichtfertig vertraut.

Der Maßstab sind die geistigen (intellektuelle Fähigkeiten, Erfahrungswissen) und körperlichen Verhältnisse (Alter, Geschlecht, Gesundheit, körperliche Trainiertheit) im Tatzeitpunkt. Es kommt auf die Erkennbarkeit der realen Tatbildverwirklichung und der tatsächlichen Zusammenhänge an.

Die subjektive Sorgfaltswidrigkeit ist nach der hM ein Schulselement. Das ist richtig, da sie wie der Vorsatz Teil des Handlungsunrechts ist: Der Handlungsunwert hängt nicht nur davon ab, ob ein „einsichtiger und besonnener Mensch“, sondern vor allem, ob der Täter die Tatbestandsverwirklichung erkennen und vermeiden hätte können.

Argumente für die Prüfung auf Tatbestandsebene:

ba. Wie beim Vorsatz geht es um die intellektuelle Erfassung der Tatbildmerkmale und nicht um die Bewertung des richtig Erfassten als verboten (Zurechnungsfähigkeit, Unrechtsbewusstsein): Vorsatz ist die tatsächliche Kenntnis, Fahrlässigkeit ist die mögliche Kenntnis der Tatbildverwirklichung.

bb. Bei der bewussten Fahrlässigkeit ist die Voraussicht der Tatbestandsverwirklichung (fast) gleich wie beim Vorsatz, darum also Gleichbehandlung angesagt.

bc. normtheoretische Argumente für Zuordnung zum Unrecht: Eine Norm ist nur dann sinnvoll, wenn der Normverstoß für Adressaten vermeidbar ist: „Wirksamkeit des Rechts endet an den Grenzen des Intellekts des Normunterworfenen“ (*Jakobs*). Es bietet sich hier ein Vergleich mit dem Unterlassungsdelikt an, bei dem ungeschrieben die tatsächliche Erfolgsabwendungsmöglichkeit vorausgesetzt wird.

2. Rechtswidrigkeit

Diese wird wie beim Vorsatzdelikt geprüft. Strittig ist nur, ob auch subjektive Rechtfertigungselemente bei der unbewussten Fahrlässigkeit verlangt werden dürfen (statt Kenntnis der Rechtfertigungssituation soll die „objektive Erkennbarkeit“ nach *Burgstaller* genügen; die hM behandelt sie gleich wie beim Vorsatzdelikt).

3. Schuld (Besonderheiten)

Schuldfähigkeit und Unrechtsbewusstsein werden gleich wie beim Vorsatzdelikt geprüft - bei unbewusster Fahrlässigkeit ist nur potentiell Unrechtsbewusstsein denkbar.

a. Zumutbarkeit sorgfaltsgemäßen Verhaltens

Die Fahrlässigkeitsschuld entfällt auch dann, wenn dem Täter die Erfüllung der objektiven Sorgfaltspflicht möglich gewesen wäre, aber an ihn derart hohe Anforderungen gestellt hätte, dass ihre Verfehlung rechtlich nicht mehr vorwerfbar ist“. Das 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.

Die Zumutbarkeit sorgfältigen Verhaltens hängt ab von der augenblicklichen körperlichen, seelischen und geistigen Verfassung, Erregungszuständen, Ablenkung, Übermüdung und Stress.

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

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

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

Dieses Verhältnis ist bis jetzt unklar.

III. Formen der Fahrlässigkeit

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

Hier fehlt schon die intellektuelle Komponente.

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

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

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

IV. Übernahme- und Einlassungsfahrlässigkeit

Die Fahrlässigkeitshaftung nicht an die unmittelbare Tathandlung geknüpft, weil da die subjektive Sorgfaltswidrigkeit fehlt, sondern an ein vorausgehendes Verhalten. Im Zeitpunkt der Übernahme ist nach den sonst allgemeinen Regeln zu prüfen. Unter Umständen liegt auch eine fahrlässige *actio libera in causa* vor.

XIX. Kapitel: Die Sanktionen

I. Allgemeines

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

II. Sanktionsarten

1. Freiheitsstrafen

a. Freiheitsstrafe (ieS)

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

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

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

Sanktionspraxis der Strafgerichte zwischen 1999 und 2011:

88 Prozent der Verurteilten erhalten ausschließlich eine Geldstrafe (82 Prozent eine un-/teilbedingte, 6 Prozent eine vollständig bedingt nachgesehene). Im Jahr 2010 sind 99 Prozent der verhängten Geldstrafen höher als 50.000 Euro (die Geldstrafen nach dem StGB sind in ein Prozent der Fälle so hoch). Zwei Drittel der von den Gerichten verhängten Geldstrafen können nicht eingebracht werden und werden durch Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe bzw durch deren Surrogate, und zwar durch gemeinnützige Leistungen oder elektronisch überwachten Hausarrest verbüßt.

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

b. Ersatzfreiheitsstrafe (§ 20 FinStrG)

ba. Bei einer Geldstrafe oder Strafe des Wertersatzes obligatorisch

Für den Fall der Uneinbringlichkeit der Geld- oder Wertersatzstrafe muss eine Ersatzfreiheitsstrafe festgesetzt werden.

Die Ersatzfreiheitsstrafe ist limitiert:

* im verwaltungsbehördlichen FinStrR mit sechs Wochen bei Zuständigkeit des Einzelbeamten, mit drei Monaten bei originärer Spruchsenatszuständigkeit;

* im gerichtlichen FinStrR beträgt das Limit ein Jahr, wenn die Geldstrafandrohung jedoch das Zweifache des strafbestimmenden Betrags übersteigt (zB gewerbsmäßige Begehung nach § 38 FinStrG), eineinhalb Jahre bzw zwei Jahre, soweit dabei auch noch der strafbestimmende Wertbetrag von 500.000 Euro überschritten wird.

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

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

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

bb. Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe

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

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

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

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

Meiner Meinung nach immer schon, so auch der VfGH 11.10.2012, B 1070/11, sind „gemeinnützige Leistungen“ schon heute auch im verwaltungsbehördlichen FinStrR möglich, weil zwar, aber nur die „Aufforderung zum Strafantritt“ selbst durch § 175 Abs 2 FinStrG geregelt ist (Aufforderung binnen einem Monat die Strafe anzutreten). Sonst gelten auch für den Vollzug der Ersatzfreiheitsstrafe (§ 178 FinStrG) die Normen des StVG und damit auch die über die bloße Aufforderung zum Strafantritt hinausgehenden Bestimmungen des StVG und damit auch die über die Verbüßung der Ersatzfreiheitsstrafe durch „Erbringung gemeinnütziger Leistungen“ (§ 175 Abs 1 Satz 3 FinStrG) (ebenso der VwGH in einem obiter dictum 5.4.2011, 2010/16/0279).

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

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

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

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

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

* im Inland eine geeignete Unterkunft vorhanden ist,

* der Betroffene einer geeigneten Beschäftigung nachgeht und ein Einkommen bezieht, mit dem er seinen Lebensunterhalt bestreiten kann,

* Kranken- und Unfallversicherungsschutz vorhanden sind und

* die im gemeinsamen Haushalt lebenden Personen damit einverstanden sind.

2. Geldstrafe (§ 16 FinStrG)

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

a. Absolute und variable Geldstrafdrohungen

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

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

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

b. Fälligkeit der Geldstrafe

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

4. Strafe des Wertersatzes (§ 19)

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

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

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

5. Verbandsgeldbuße (§ 28a FinStrG)

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

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

6. Entzug von Berechtigungen (§ 27 FinStrG)

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

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

III. Strafzumessung (§ 23 FinStrG)

Zunächst ist der Strafraum zwischen Mindest- und Höchststrafe zu ermitteln.

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

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

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

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

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

1. Erschwerungs- und Milderungsgründe

a. Erschwerungsgründe

* noch nicht getilgte Vorstrafen wegen eines auf derselben schädlichen Neigung (vor allem Gewinnsucht) beruhenden Finanzvergehens

* fortlaufende Abgabenverkürzungen, die zu einem nicht unbeträchtlichen Steuervorteil führen (kein Verstoß gegen das in § 23 Abs 2 FinStrG normierte „Doppelverwertungsverbot“): Die „große“ Höhe der (versuchten) Abgabenverkürzung, die schon den Strafraum mitbestimmt, darf nicht noch einmal als „erschwerend“ gewertet werden

* Begehung über einen längeren Zeitraum (mehrere Jahre), auch bei gewerbsmäßiger Begehung oder Tatwiederholung

- * Begehung mehrerer echt konkurrierender Finanzvergehen – ausgenommen in Idealkonkurrenz begangene Verkürzungsdelikte, bei denen die strafbestimmenden Wertbeträge addiert werden (wäre Verstoß gegen Doppelverwertungsverbot), bei Realkonkurrenz sind aber die mehreren Pflichtverletzungen als erschwerend zu werten; und ausgenommen die Konkurrenz mit Nichtfinanzvergehen, wegen der in § 22 Abs 1 FinStrG dafür vorgesehenen Kumulierung der Sanktionen wäre auch das ein Verstoß gegen das Doppelverwertungsverbot
- * über die bloße Bestimmung hinausgehende Verführung oder Nötigung eines anderen zur Finanzstraftat
- * Verwendung „betrügerischer Mittel“ (gefälschter Urkunden, falscher Beweismittel)
- * Begehung der Finanzstraftat während eines anhängigen Finanzstrafverfahrens

b. Milderungsgründe

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

2. (Teil)bedingte Strafnachsicht

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- * schon zweimal wegen §§ 33, 35, 37 Abs 1 FinStrG bestraft und die Strafe wenigstens zum Teil vollzogen worden ist und
- * nach Vollendung des 19. Lebensjahrs erneut eines dieser Delikte begangen hat und
- * seit dem Vollzug der Strafe wegen der Vortat(en) nicht mehr als fünf Jahre verstrichen sind.

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

4. Mindeststrafen

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

Bei den Finanzvergehen, deren Geldstrafandrohung sich nach einem strafbestimmenden Wertbetrag richtet, darf die Mindestgeldstrafe nicht weniger als zehn Prozent der Höchststrafandrohung betragen.

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

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

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

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

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

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

Wenn die Freiheitsstrafe bei den Finanzverbrechen Hauptstrafe ist, dann ist sie unter sinngemäßer Anwendung der §§ 37 und 41 StGB in eine Geldstrafe bis höchstens 500.000 Euro umzuwandeln. Das heißt, dass Freiheitsstrafen von nicht mehr als 6 Monaten in Geldstrafen umzuwandeln sind, wenn nicht general- oder spezialpräventive Gründe dagegen sprechen.

XX. Kapitel: Die Finanzvergehen

I. Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG

Die Abgabenhinterziehung ist ein alternatives Mischdelikt und enthält vier Deliktsfälle.

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

Unmittelbarer Täter kann nur sein, wen die abgabenrechtliche Anzeige-, Wahrheits- oder Offenlegungspflicht trifft (Sonderdelikt); andere können nur Bestimmungs- oder Beitragstätter 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 – das Kreditunternehmen hinsichtlich der Kapitalertragssteuer nach § 95 EStG – treffen nach § 140 BAO dieselben Pflichten wie die Abgabepflichtigen (Anzeige-, Offenlegungs-, Wahrheits-, aber auch die Berichtigungspflicht nach § 139 BAO).

Dieselben Pflichten trifft auch den so genannten „Wahrnehmenden“, das sind die natürlichen Personen, die abgabenrechtliche Pflichten für andere wahrnehmen müssen erstens kraft gesetzlich oder rechtsgeschäftlich eingeräumter organschaftlicher Stellung in einer juristischer Person oder Personenvereinigung ohne eigene Rechtspersönlichkeit (Organe, Geschäftsführer, Mitglieder), zweitens kraft rechtsgeschäftlicher Bevollmächtigung.

tigung (Wirtschaftstreuhänder, Rechtsanwälte, Notare) und drittens kraft „faktischer Wahrnehmung“ (faktische Geschäftsführer ohne Vollmacht oder Auftrag; Lohnverrechner einer GmbH).

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

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

a Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a

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

Die rechtzeitige Abgabe der korrekten Voranmeldung schließt den Tatbestand aus.

b. Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit b

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

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

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

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

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

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

c. Der Erfolg besteht in der Herbeiführung einer Abgabenverkürzung:

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

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

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

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

lit a: bei „bescheidmäßig“ festgesetzten Abgaben mit der zu niedrigen Festsetzung, das ist mit der Zustellung des Bescheids; oder bei Nichtabgabe der Abgabenerklärung mit Ablauf der gesetzlichen Erklärungsfrist (Anzeige-, Anmeldefrist) – bei der ESt zB 30. April bzw bei elektronischer Abgabe 30. Juni des Folgejahrs – unter der Voraussetzung, dass die Abgabebehörde keine Kenntnis von der Entstehung des Abgabenspruchs 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.

d. 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.

e. 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 („Anzeigespflicht“) – 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.“

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

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

II. Fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG)

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

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

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

III. Strafe bei gewerbsmäßiger Tatbegehung (§ 38 FinStrG)

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

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

IV. Abgabebetrag (§ 39 FinStrG)

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

* „unter Verwendung“ falscher oder verfälschter Urkunden, falscher oder verfälschter Daten oder anderer solcher Beweismittel begangen wird (§ 39 Abs 1 lit a FinStrG: Diese Beweismittel müssen den Abgabenerklärungen nicht vorgelegt worden sein, es genügt, dass die Abgabenerklärung darauf (in der Buchhaltung) aufbaut; Beweismittel wie Urkunden müssen ja nur für Außenprüfungen usw bereit gehalten werden und auf

Verlangen der Behörde vorzulegen. Die falschen Urkunden (ein anderer als der tatsächliche Aussteller wird genannt), die verfälschte Urkunde (ihr Inhalt wird später verändert), die falsche sonstigen Beweismittel (die inhaltlich unrichtige Lugurkunde wie eine Scheinrechnung) müssen nicht kausal sein für den Verkürzungserfolg.

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

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

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

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

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

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

V. Finanzordnungswidrigkeiten

a. Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG

Der objektive Tatbestand besteht darin, dass eine Selbstbemessungsabgabe - Umsatzsteuervorauszahlung nach § 21 Abs 1 UStG, Lohnsteuer nach § 79 EStG, Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§§ 43 f FLAG), Kapitalertragsteuer (§§ 93 ff EStG) usw – nicht (vollständig) wenigstens bis zum fünften Tag nach dem Fälligkeitstag („Respirofrist“) entrichtet/abgeführt wird, ohne bis dahin die Höhe des geschuldeten Betrags bekannt gegeben zu haben.

Die nicht rechtzeitige Bekanntgabe der Höhe des Betrags ist objektive Bedingung der Strafbarkeit und muss daher nicht vom (wenigstens bedingen) Vorsatz umfasst sein wie die anderen objektiven Tatbestandsmerkmale.

Sanktion: Geldstrafe bis zur Hälfte der (verspätet) entrichteten Abgaben.

Konkurrenz zu § 33 Abs 1 FinStrG: Bei den hier genannten Selbstbemessungsabgaben besteht keine „Anzeigepflicht“, daher § 33 Abs 1 FinStrG nicht verwirklicht. Besteht eine Anzeigepflicht hinsichtlich der Selbstbemessungsabgaben (zB bei anmeldepflichtigen Verbrauchssteuern wie Alkoholsteuer etc), geht § 33 Abs 1 FinStrG vor.

Wird bereits am Fälligkeitstag die Umsatzsteuervorauszahlung wissentlich verkürzt, geht § 33 Abs 2 lit a FinStrG vor.

b. Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49a FinStrG

Dieser Finanzordnungswidrigkeit macht sich schuldig, wer vorsätzlich die Anzeigepflicht für Schenkungen unter Lebenden und für Zweckzuwendungen unter Lebenden vorsätzlich verletzt (§ 49a Abs 1 FinStrG): Die Übertragung von Bargeld, Kapitalforderungen, Anteilen an Kapitalgesellschaften und Personenvereinigungen ohne Rechtspersönlichkeit, Betrieben, beweglichen körperlichen Vermögens und immateriellen Vermögens müssen vom Geschenkgeber und Erwerber zur ungeteilten Hand innerhalb von drei Monaten angezeigt werden (§ 121a BAO), es sei denn, die Grenze für Zuwendungen vom selben Angehörigen innerhalb eines Jahres übersteigt nicht 50.000 Euro und die von einem Nichtangehörigen innerhalb von fünf Jahren nicht 15.000 Euro.

Die Selbstanzeige ist – völlig systemwidrig – nur innerhalb eines Jahres ab Ende der Anzeigepflicht zulässig (§ 49a Abs 2 FinStrG).

Es ist eine Geldstrafe bis zu 10 % des gemeinen Werts des übertragenen Vermögens angedroht.

Dieser Finanzordnungswidrigkeit macht sich weiter schuldig, wer vorsätzlich die Mitteilungspflicht bei Auslandszahlungen (über 100.000 Euro zugunsten desselben Leistungserbringers) nach § 109b EStG 1988 verletzt, das heißt nicht bis Ende Februar des folgenden Kalenderjahrs die Mitteilung macht (§ 49a Abs 3 FinStrG).

c. Finanzordnungswidrigkeiten nach § 50 FinStrG

Dieses Finanzvergehen pönalisiert das vorsätzliche Erwirken von ungerechtfertigten Zahlungserleichterungen (Stundung, Ratenzahlung; § 212 BAO) unter Verletzung abgabenrechtlicher Wahrheits- und Offenlegungspflicht. Geldstrafe bis 5.000 Euro.

d. Finanzordnungswidrigkeiten nach § 51 FinStrG

Diese gegenüber allen anderen 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.

Strafdrohung: Geldstrafe bis 5.000 Euro.

XXI. Kapitel: Finanzstrafverfahrensrecht

Österreich gönnt sich den Luxus, sowohl Verwaltungsbehörden (Finanz- und Zollämter), als auch Gerichte mit der Ahnung von Finanzvergehen zu betrauen.

I. Gerichtliche und verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren

Gerichte sind zuständig sachlich für die Ahndung von vorsätzlich begangenen Finanzvergehen, deren Strafdrohung sich nach einem strafbestimmenden Wertbetrag richtet und wenn dieser Wertbetrag bei Zollvergehen 50.000 Euro und bei Nicht-Zollvergehen wie die Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG 100.000 Euro übersteigt (§ 53 FinStrG).

Bei Zusammentreffen dieser Finanzvergehen sind die Beträge zusammenzurechnen für die Bestimmung der sachlichen Zuständigkeit des Gerichts, wenn für die Ahndung all dieser Vergehen ein und dieselbe Finanzstrafbehörde sachlich und örtlich zuständig wäre und wenn hinsichtlich der einzelnen Finanzvergehen noch kein rechtskräftiger Strafbescheid vorliegt.

Bei subjektiver Konnexität (ein Täter, mehrere Taten) urteilt das Gericht auch über andere Finanzvergehen, zB über die fahrlässige Abgabenverkürzung, wenn all die Taten sonst in die sachliche und örtliche Zuständigkeit ein und derselben Finanzstrafbehörde fielen – davon ausgenommen allerdings immer die Finanzordnungswidrigkeiten.

Bei objektiver Konnexität (eine Tat, mehrere Täter) zieht die Zuständigkeit des Gerichts für den unmittelbaren Täter die Zuständigkeit für die anderen vorsätzlich an der Tat Beteiligten mit sich. Nicht aber umgekehrt.

Das Ermittlungsverfahren wird nicht durch die Kriminalpolizei, sondern an ihrer Stelle und mit ihren Rechten und Pflichten durch die Finanzstrafbehörde I. Instanz (Finanz- oder Zollamt) durchgeführt unter Aufsicht und Leitung der Staatsanwaltschaft, die Hauptverhandlung findet vor dem Schöffengericht statt.

Über die Strafberufung entscheidet das Oberlandesgericht und über die Nichtigkeitsbeschwerde der Oberste Gerichtshof.

II. Finanzstrafbehörden (Finanz- und Zollämter) ahnden die anderen Finanzvergehen und die Finanzordnungswidrigkeiten.

Das Untersuchungsverfahren leitet ein Einzelbeamter. Er ist auch für die mündliche Verhandlung und das Straferkenntnis zuständig ist, wenn der strafbestimmende Wertbetrag nicht über 33.000 Euro bzw bei Zollvergehen nicht über 15.000 Euro liegt.

Sonst entscheidet der Spruchsenat (Vorsitzender ist ein aktiver Richter, Beisitzer sind ein Laie und ein für die Verhandlung weisungsfrei gestellter Beamter des höheren Finanzdienstes); auf Verlangen des Beschuldigten muss aber immer ein Spruchsenat entscheiden (fakultative Zuständigkeit).

Finanzstrafbehörde zweiter Instanz und damit alleinige Rechtsmittelbehörde ist der Unabhängige Finanzsenat (§ 62 FinStrG) mit Sitz in Wien und Außenstellen in den meisten Bundesländern. Der Unabhängige Finanzsenat entscheidet als Kollegialorgan (zwei weisungsfreie Beamte des höheren Finanzdienstes, zwei Laien) oder als Mitglied eines Senats.

Nach Art 131 B-VG Beschwerde des Beschuldigten/Nebenbeteiligten an den 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.

II. Aussageverweigerungsrecht berufsmäßiger Parteienvertreter und Durchsuchung von Orten

Notare, Rechtsanwälte, Patentanwälte, Wirtschaftstreuhänder und Verteidiger – und ihre Hilfskräfte – haben als „berufsmäßige Parteienvertreter“ nach § 157 Abs 1 Z 2 StPO ein Aussageverweigerungsrecht darüber, was ihnen in dieser Eigenschaft bekannt geworden ist. Dieses Aussageverweigerungsrecht darf bei sonstiger Nichtigkeit nicht umgangen werden (§ 157 Abs 2 StPO).

Das Aussageverweigerungsrecht ist ein berufsspezifisches und daher unabhängig davon, ob der Mandant von der Verschwiegenheitspflicht entbunden hat oder nicht. Hat er entbunden, so hat der Parteienvertreter gegenüber seinem Mandanten zwar nicht mehr die Pflicht, sich auf sein Aussageverweigerungsrecht zu berufen, den Behörden gegenüber aber immer noch das Recht dazu.

Die Sicherstellung von Papieren, Datenträgern, Ton- und Bildmaterial aus Beweisgründen ist unzulässig und auf Antrag des Betroffenen aufzuheben, wenn Kopien der schriftlichen Aufzeichnungen und der automationsunterstützt verarbeiteten Daten den Beweiszweck auch erfüllen können und die Originale der sichergestellten Informationen voraussichtlich nicht in der Hauptverhandlung gebraucht werden (§ 110 Abs 4 StPO).

Werden im Zuge der Durchsuchung von Orten („Hausdurchsuchung“) Gegenstände oder Unterlagen gefunden, die auf die Begehung einer anderen Straftat schließen lassen, als jene, derentwegen die Durchsuchung angeordnet wurde (sog. „Zufallsfunde“), so sind diese Unterlagen sicherzustellen, wobei ein gesondertes Protokoll aufzunehmen ist (§ 122 Abs 2 StPO).

Der berufsmäßige Parteienvertreter kann unter Berufung auf sein gesetzlich anerkanntes Recht auf Verschwiegenheit, das durch sein Aussageverweigerungsrecht (§ 157 Abs 1 Z 2 StPO) abgesichert ist, der Sicherstellung von Unterlagen widersprechen, auch wenn er selbst der Tat beschuldigt sein sollte (§ 112 Abs 1 StPO).

An seiner Stelle zum Widerspruch berechtigt sind auch jene Personen, die sein Anwesenheitsrecht substituieren wie etwa Berufsanwarter und der der Durchsuchung gemäß § 121 Abs 2 StPO zwingend beizuziehende Kammervertreter. Infolge des Widerspruchs sind die Unterlagen auf geeignete Art und Weise gegen unbefugte Einsichtnahme oder Veränderung zu sichern („Versiegelung“) und bei Gericht zu hinterlegen. Auf Antrag des Parteienvertreters können die Unterlagen auch bei der Staatsanwaltschaft hinterlegt werden, die sie vom Ermittlungsakt getrennt aufzubewahren hat. In beiden Fällen dürfen die Unterlagen von Staatsanwaltschaft oder Kriminalpolizei nicht eingesehen werden, solange nicht über die Einsicht entschieden worden ist. In weiterer Folge ist der Parteienvertreter dann vom Gericht (oder im Falle eines Antrags auf Hinterlegung bei der Staatsanwaltschaft: von der Staatsanwaltschaft) aufzufordern, binnen einer angemessenen, 14 Tage nicht unterschreitenden Frist jene Teile der Aufzeichnungen oder Datenträger konkret zu bezeichnen, deren Offenlegung eine Umgehung seines Aussageverweigerungsrechts nach § 157 Abs 1 Z 2 StPO bedeuten würde (§ 112 Abs 2 StPO). Umgangen wird das Recht auf Verschwiegenheit/Aussageverweigerung insbesondere dann, wenn zB Schriftstücke betroffen sind, die vom Parteienvertreter während des Bestehens des Vertragsverhältnisses mit seinem Klienten zur Beratung oder Vertretung des Klienten erst geschaffen worden sind (Einträge in Kalender, Notizen über Beratungsgespräche etc.). Nicht umgangen wird das Recht auf Verschwiegenheit/Aussageverweigerung durch Sicherstellung von Schriftstücken, die zB schon vor Bestehen des Vertragsverhältnisses mit dem Klienten geschaffen worden waren und dem WT übergeben worden sind („vorexistierende Klientenunterlagen“, Liechtensteiner OGH).

Um seiner Bezeichnungspflicht nachkommen zu können, ist der Parteienvertreter berechtigt, in die hinterlegten Unterlagen Einsicht zu nehmen. Unterlässt er eine solche Bezeichnung, so sind die Unterlagen zum Akt zu nehmen und auszuwerten. Anderenfalls hat das Gericht (oder im Falle eines Antrags auf Hinterlegung bei der Staatsanwaltschaft: die Staatsanwaltschaft) die Unterlagen unter Beiziehung des Parteienvertreters sowie gegebenenfalls geeigneter Hilfskräfte oder eines Sachverständigen zu sichten und anzuordnen, ob und in welchem Umfang sie zum Akt genommen werden dürfen. Unterlagen, die nicht zum Akt genommen werden, sind dem Parteienvertreter auszufolgen. Aus deren Sichtung gewonnene Erkenntnisse dürfen bei sonstiger Nichtigkeit nicht für weitere Ermittlungen oder als Beweis verwendet werden. Gegen die Anordnung der Staatsanwaltschaft kann der Parteienvertreter Einspruch erheben, in welchem Fall die Unterlagen dem Gericht vorzulegen sind, das zu entscheiden hat, ob und in welchem Umfang sie zum Akt genommen werden dürfen; eine Beschwerde gegen den Beschluss des Gerichts hat aufschiebende Wirkung (§ 112 Abs 3 StPO).

Eine Beschlagnahme schließt an eine Sicherstellung an (§ 109 Z 2 lit a StPO). Sie unterscheidet sich von der Sicherstellung dadurch, dass die Sache dem Betroffenen für längere Zeit entzogen werden soll und bedarf gem § 115 StPO der gerichtlichen Bewilligung und der Anordnung durch die Staatsanwaltschaft. Ähnlich der Regelung bei der Sicherstellung ist die Beschlagnahme gem § 115 Abs 3 StPO, wenn möglich, auf Kopien zu beschränken.

Sind die Voraussetzungen der Beschlagnahme weggefallen, so ist die Beschlagnahmeanordnung wieder aufzuheben (§ 115 Abs 6 StPO).

Ein generelles Durchsuchungsverbot von Räumlichkeiten von Parteienvertretern gibt es nicht. Vom Berufsgeheimnis des nicht umfasstes (zB schon existierendes, beim Parteienvertreter hinterlegtes) Beweismaterial kann daher Gegenstand einer Durchsuchungsanordnung gemäß §§ 119 Abs 1, 120 Abs 1 StPO sein (OGH 18.10.2012, 13 Os 66/12y, 67/12w, 68/12t, 69/12i).