

A. Geschichte, Rechtsquellen, Literatur, Gesetzessystematik

1. Geschichte des österreichischen Finanzstrafrechts

Der österreichische Gesetzgeber hat ursprünglich die Strafrechtspflege auf dem Gebiet des Abgaben- und Monopolwesens den Verwaltungsbehörden übertragen. 1

Im Bereich der Verbrauchssteuern, Monopole, Zölle und Gebühren waren zunächst die Bestimmungen des Strafgesetzes über die Gefällsübertretungen, für den Bereich der Personensteuern und der Umsatzsteuer das im Personalsteuergesetz geregelte Straf- und Strafverfahrensrecht anwendbar.

Nach der Besetzung Österreichs im Jahr 1938 wurden diese Bestimmungen schrittweise durch das Strafrecht und das Strafverfahrensrecht der deutschen Abgabenordnung ersetzt. Nach diesen reichsrechtlichen Vorschriften war das Finanzstrafverfahren Sache der Finanzbehörden. Nur unter bestimmten Voraussetzungen waren die Strafgerichte zuständig.

Nach dem 2. Weltkrieg wurden die deutschen straf- und strafverfahrensrechtlichen Bestimmungen für weiter anwendbar erklärt; ab 1.1.1959 trat das österreichische Finanzstrafgesetz (FinStrG) in Kraft. Bis September 2016 erfolgten 84 Novellierungen.

2. Rechtsquellen

Zentrale Rechtsquelle des materiellen Finanzstrafrechts ist das Finanzstrafgesetz (FinStrG), mit dem Allgemeinen Teil (§§ 1–32) und den wichtigsten Deliktstatbeständen (Besonderer Teil, §§ 33–52). Das StGB kommt als Rechtsquelle für den Allgemeinen Teil nach jüngster Rsp (OGH 23.4.2008, 13 Os 16/08i) nicht in Betracht, weil der Gesetzgeber des FinStrG eine abschließende und umfassende Regelung treffen wollte. Demnach kommt auch eine subsidiäre Anwendung des Allgemeinen Teiles des StGB und der Rückgriff auf Art 1 Abs 1 StRAnpG nicht in Betracht. Das FinStrG ist nur im Hinblick auf die Verkürzung bestimmter Abgaben anwendbar (vgl § 2 Abs 1; zum sachlichen Anwendungsbereich des FinStrG siehe Rz 8 ff). Im Bereich des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts gilt gem § 254 Abs 1 FinStrG nur § 29 FinStrG (Selbstanzeige) sinngemäß; im Übrigen ist für diese Abgaben nicht der Allgemeine Teil des FinStrG, sondern das Verwaltungsstrafgesetz (VStG) anwendbar. 2

Nicht alle Deliktstatbestände des Finanzstrafrechtes finden sich im FinStrG. Vielmehr bestimmt das FinStrG ausdrücklich (§ 1), dass auch andere mit Strafe bedrohte 3

Taten, wenn sie in einem Bundesgesetz als Finanzvergehen oder als Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet sind, Finanzvergehen darstellen und demnach das FinStrG anwendbar ist. Derartige Deliktstatbestände finden sich zB im WiEReG oder im Außenwirtschaftsgesetz 2011. Das Strafprozessrecht ist, soweit finanzbehördliche Zuständigkeit besteht, im FinStrG geregelt (§§ 53 bis 194e FinStrG); soweit gerichtliche Zuständigkeit besteht, ist die Strafprozessordnung (StPO, nunmehr in der Fassung BGBl I 2020/24) anwendbar; die Bestimmungen der StPO werden dabei durch die Bestimmungen der §§ 195–245 FinStrG ergänzt.

- 4 Das Finanzstrafrecht wird zunehmend international und grenzüberschreitend (siehe nur den jüngst eingeführten Tatbestand des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetruges in § 40); korrespondierend dazu und insbesondere auch vor dem Hintergrund der immer breiter werdenden strafrechtlichen Kompetenzen der EU wird die internationale Amts- und Rechtshilfe kontinuierlich intensiviert. Zu den im Bereich der internationalen Amts- und Rechtshilfe zu beachtenden zahlreichen Rechtsgrundlagen siehe unten Kapitel IV.

3. Literatur und Entscheidungen

- 5 Eine umfassende Sammlung (fast) aller finanzstrafrechtlich bedeutsamen Rechtsvorschriften enthält der Kodex Strafrecht (51. Auflage, Stand 1.11.2019). Im Kodex Steuergesetze (65. Auflage, Stand 15.11.2019) findet sich lediglich das FinStrG.

Folgende Kommentare und Gesamtdarstellungen zum Finanzstrafrecht finden Anwendung: *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁸ (2016); *Tannert*, Finanzstrafgesetz, 9. Auflage (2014); *Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, Finanzstrafgesetz, Loseblattsammlung, Stand 70. Lieferung (2019); *Fellner*, Finanzstrafgesetz, Kommentar mit Entscheidungen, Loseblattsammlung, 23. Lieferung (2017); *Leitner/Brandl/Kert*, Österreichisches Finanzstrafrecht, 4. Auflage (2017); *Köck/Judmaier/Kalcher/Schmitt*, Das Finanzstrafgesetz Band I, 5. Auflage (2018); *Reger/Judmaier/Kalcher/Kuroki*, Das Finanzstrafgesetz Band II, 4. Auflage (2016); *Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz, 5. Auflage (2017); *Lässig*, Kommentierung zum FinStrG in *Höpfel/Ratz*, Wiener Kommentar zum Strafgesetzbuch, 261. Lieferung (2020).

Weiterführende Literatur: *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 1996–2002 (2006); *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2003 (2004); *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2004 (2005); *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2005 (2006); *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2006 (2007); *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2007 (2008); *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2008 (2009); *Leitner* (Hrsg), Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung, Finanzstrafrecht 2009 (2010); *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2010 (2011); *Dannecker/Leitner* (Hrsg), Handbuch Korruption, Finanzstrafrecht 2011 (2012); *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2012 (2013); *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2013 (2014); *Leitner* (Hrsg), Handbuch verdeckte Ge-

winnausschüttung, 2. Auflage (2014); *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2014 (2015); *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2016 (2017); *Leitner/Brandl/Kert* (Hrsg), Handbuch Finanzstrafrecht, 4. Auflage (2017); *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2017 (2018); *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2018 (2019); *Leitner/Brandl* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2019 (2020); *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, 3. Auflage (2016); *Brandl/Glaser/Kert/Leitner/Schmieder/Schrottmeyer/Wess*, Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzstrafrecht (ZWF).

Seit 2015 ist die ZWF – Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzstrafrecht – als erste österreichische Zeitschrift für Wirtschafts- und Finanzstrafrecht erhältlich (Linde Verlag). Die Zeitschrift analysiert zeitnah die einschlägige Gesetzes-, Rsp- und Literaturentwicklung aus unterschiedlichen Blickwinkeln und richtet sich daher an Anwälte, Wirtschaftstreuhänder, Gerichte, Finanzbehörden, Wissenschaftler und Compliance Officer ebenso wie an Führungskräfte und Aufsichtsorgane in Unternehmen. Berücksichtigt werden auch internationale Entwicklungen auf europäischer Ebene und in den Nachbarstaaten sowie wichtige verwandte Disziplinen, wie zB Bilanzstrafrecht, Compliance oder Datenschutz.

Für das Finanzstrafrecht sind im Bereich der gerichtlichen Zuständigkeit die Rsp des OGH in Strafsachen und die Entscheidungen der Oberlandesgerichte und Landesgerichte maßgeblich. Im Bereich der verwaltungsbehördlichen Zuständigkeit sind die Rsp des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH) und des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) sowie die Entscheidungen des Bundesfinanzgerichts (BFG) bedeutsam.

4. Gesetzssystematik

Gliederung des Finanzstrafgesetzes:

6

- §§ 1 bis 32 Allgemeiner Teil
- §§ 33 bis 52 Besonderer Teil (Finanzvergehen)
- §§ 53 bis 54 Abgrenzung der gerichtlichen von der verwaltungsbehördlichen Zuständigkeit
- §§ 56 bis 194 Verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren
- §§ 195 bis 247 Sonderbestimmungen für das gerichtliche Finanzstrafverfahren
- §§ 248 bis 253 Gerichtlich strafbare Handlungen, die keine Finanzvergehen sind
- § 254 Bestimmungen für den Bereich des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts

Das FinStrG regelt den Allgemeinen Teil in den §§ 1–32 eigenständig und umfassend; eine subsidiäre Anwendung des Allgemeinen Teiles des StGB auf Basis von Art I Abs 1 StRAnpG kommt nicht in Betracht. Die einzelnen Deliktstatbestände finden sich beinahe ausschließlich im Besonderen Teil des FinStrG in den §§ 33–52;

ausnahmsweise finden sie sich auch in anderen Bundesgesetzen, soweit sie dort als Finanzvergehen oder -ordnungswidrigkeiten bezeichnet sind.

In den §§ 53 und 54 wird die verwaltungsbehördliche Zuständigkeit von der gerichtlichen Zuständigkeit abgegrenzt (vgl im Einzelnen Rz 254 ff). Grundsätzlich sind für die minderschweren Delikte die Finanzstrafbehörden zuständig und für die schweren Delikte die Gerichte (Schöffengerichte). Die §§ 56–194 regeln das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren; diese Bestimmungen sind bei gerichtlicher Zuständigkeit nicht anwendbar. Bei gerichtlicher Zuständigkeit kommen die Bestimmungen der Strafprozessordnung mit den Ergänzungsbestimmungen der §§ 195–247 des FinStrG zur Anwendung.

B. Allgemeiner Teil

1. Vorbemerkungen, Verhältnis zum StGB

Wie oben dargestellt, trifft das Finanzstrafgesetz die Regelungen des Allgemeinen Teiles eigenständig. Eine Anwendung des Allgemeinen Teiles des StGB kommt nicht in Betracht (vgl Rz 2; ausführlich *Lässig* in WK² FinStrG § 3 Rz 1). 7

Eine Vielzahl von Regelungen des Allgemeinen Teiles des FinStrG entspricht den jeweiligen Bestimmungen im StGB (so zB Regelungen zum Schuldprinzip, der Zurechnungsfähigkeit, Vorsatz, Fahrlässigkeit, Versuch, Beteiligung). Teilweise trifft das FinStrG aber vom StGB abweichende Regelungen (zB zum Strafanwendungsrecht) und sieht das FinStrG teilweise spezifische Sonderregelungen vor, die dem StGB fremd sind. Insbesondere wird ein eigenständiger Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige in § 29 FinStrG geregelt, der erheblich vom Strafaufhebungsgrund der tätigen Reue im StGB (§ 167 StGB) abweicht. Das FinStrG sieht darüber hinaus in § 30a eine Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag) vor.

Im Folgenden werden die Regelungen des Allgemeinen Teiles des FinStrG nur insoweit näher dargestellt, als diese von den Regelungen des StGB abweichen bzw erfolgen Erläuterungen, soweit spezifische Aspekte bei Finanzvergehen zu beachten sind.

Zur überblickswisen Gegenüberstellung des Allgemeinen Teiles des FinStrG mit dem des StGB vgl die Darstellung unter Rz 121.

2. Einzelaspekte

2.1. Finanzvergehen und sachlicher Anwendungsbereich

2.1.1. Finanzvergehen im Sinne des FinStrG

Finanzvergehen sind die in den §§ 33–52 mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen sowie andere ausdrücklich mit Strafe bedrohte Taten, wenn sie in einem Bundesgesetz als Finanzvergehen oder Finanzordnungswidrigkeit bezeichnet sind. 8

Finanzvergehen als Verbrechen iSd StGB: Im Rahmen der FinStrG-Nov 2010 wurde in § 1 Abs 3 angefügt, dass vorsätzliche Finanzvergehen, die mit einer zwingend zu verhängenden Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht sind, Verbrechen iSd § 17 Abs 1 StGB sind.

Bedeutung hatte diese Kategorisierung insbesondere für die Geldwäscherei gem § 165 StGB, da damit Finanzvergehen bei bandenmäßiger bzw gewaltsamer Bege-

hung (§ 38a) sowie beim Abgabebetrag (§ 39) als Vortat in Betracht gekommen sind. Seit der StG-Novelle 2017 (BGBl I 2017/117) sind allerdings alle mit mehr als einjähriger Haftstrafe bedrohten Straftaten in den Vortatenkatalog des § 165 StGB aufgenommen wurden (*Flora* in L/St, StGB⁴ § 165 Rz 2, 9), sodass seither alle in gerichtliche Zuständigkeit fallenden Finanzvergehen als Vortat in Betracht kommen können, wenn eine Freiheitsstrafe von mehr als einem Jahr vorgesehen ist. Kontaminiertes Vermögen liegt allerdings nur insoweit vor, als die Vermögensgegenstände aus der entsprechenden Vortat „herrühren“. Ein Vermögensvorteil, der aus der Nichtentrichtung von Abgaben stammt, rührt nach überwiegender Auffassung nicht aus der Vortat her. Dagegen fällt eine erschlichene Erstattung sehr wohl darunter (zB erschlichene Vorsteuererstattung im Rahmen des § 39 Abs 2).

2.1.2. Abgaben im Sinne des FinStrG

9 Abgaben iSd FinStrG sind:

- Alle bundesrechtlich geregelten Abgaben, soweit diese Abgaben von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind (§ 2 Abs 1 lit a)
- Die durch unmittelbar wirksame Rechtsvorschriften der EU geregelten öffentlichen Abgaben, soweit diese Abgaben bei Erhebung im Inland von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind (§ 2 Abs 1 lit a). Eine unmittelbar wirksame Rechtsvorschrift der EU stellt das Zollrecht hinsichtlich der Einfuhr- und Ausfuhrabgaben dar (insbesondere der Zollkodex der Union)
- Die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union zu erhebende Einfuhr-USt oder durch Rechtsvorschriften der Europäischen Union harmonisierten Verbrauchssteuern, sofern der Abgabeananspruch im Zusammenhang mit einem in diesem Staat begangenen Finanzvergehen, das im Inland verfolgt wird, entstanden ist (§ 2 Abs 1 lit c)
- Umsatzsteuer, die in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union in Zusammenhang mit einem grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug (§ 40) entstanden ist, wenn die Tat im Inland verfolgt wird (§ 2 Abs 1 lit d)
- Die Grundsteuer und die Lohnsummensteuer (§ 2 Abs 1 lit b): Die Lohnsummensteuer ist mit 1.1.1994 weggefallen. Die ab 1.1.1994 an Stelle der Lohnsummensteuer eingeführte Kommunalsteuer fällt nicht in den Anwendungsbereich des FinStrG, weil diese Steuer zwar bundesrechtlich geregelt ist, aber als ausschließliche Gemeindeabgabe nicht von Abgabenbehörden des Bundes, sondern von den Gemeinden erhoben wird. Gem § 15 KommStG sind Kommunalsteuerverkürzungen als Verwaltungsübertretungen nach dem Verwaltungsstrafgesetz zu ahnden. Lediglich § 29 (Selbstanzeige) ist sinngemäß auch für das KommStG anwendbar (§ 254 Abs 1)
- Bundesrechtlich geregelte Beiträge an öffentliche Fonds und Körperschaften des öffentlichen Rechts, die nicht Gebietskörperschaften sind, soweit diese Beiträge von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind (§ 2 Abs 1 lit a)

Als nach wie vor aufrechtes (Teil-)Monopol fällt das Tabakmonopol in den Anwendungsbereich des FinStrG. **10**

Stempel- und Rechtsgebühren sowie Konsulargebühren fallen kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung nicht unter den finanzstrafrechtlichen Abgabebegriff (§ 2 Abs 2). Eine Ausnahme gilt für Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG, die seit 1.1.2011 in den Anwendungsbereich des FinStrG fallen (§ 2 Abs 2).

Abgabenrechtliche Nebenansprüche, wie Säumnis- oder Verspätungszuschläge oder Anspruchszinsen, stellen keine Abgaben iSd FinStrG dar.

Auch bei bundesgesetzlicher Regelung und Erhebung der Abgabe durch Organe der Bundesfinanzverwaltung kann jedoch ausnahmsweise vorgesehen sein, dass trotzdem nicht das FinStrG, sondern das VStG anzuwenden ist.

Anders als dies § 2 BAO für deren Anwendungsbereich vorsieht, fallen Beihilfen nicht in den Anwendungsbereich des FinStrG. Wird zB eine Familienbeihilfe vorsätzlich oder grob fahrlässig bezogen, ist dies als Verwaltungsübertretung nach dem Familienlastenausgleichsgesetz zu ahnden (vgl im Einzelnen *L/B/K*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 143). Weiters sind Förderungen/Subventionen vom sachlichen Anwendungsbereich des FinStrG nicht umfasst.

Die wesentlichsten Bundesabgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind und unter das FinStrG fallen, sind (zum sachlichen Geltungsbereich des FinStrG im Detail vgl *L/B/K*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 142 ff): **11**

- Einkommensteuer in sämtlichen Erhebungsformen (somit auch Lohnsteuer und KEST)
- Körperschaftsteuer
- Umsatzsteuer
- Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfe und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag
- EU-Quellensteuer
- Zölle und Verbrauchsteuern (zB Mineralölsteuer, Tabaksteuer, Alkoholsteuer, Elektrizitätsabgabe, Energieabgabenvergütung)
- Altlastenbeitrag
- Verkehrsteuern (zB Grunderwerbsteuer, Gesellschaftsteuer, Kfz-Steuer/NoVA, Stiftungseingangssteuer, bis 31.7.2008 Erbschafts- und Schenkungssteuer)
- Grundsteuer
- Kammerumlage („Kammerumlage 1“)
- Einmalzahlungen gemäß den Steuerabkommen Österreich–Schweiz und Österreich–Liechtenstein

2.2. Finanzvergehen und örtlicher Geltungsbereich

Ein Finanzvergehen ist nur strafbar, wenn es im Inland begangen worden ist (§ 5 Abs 1). Eine Inlandstat liegt vor, wenn der Täter im Inland gehandelt hat, eine **12**

Handlungspflicht im Inland bestanden hat, der Taterfolg im Inland eingetreten ist oder (beim Versuch) nach der Vorstellung des Täters hätte eintreten sollen (§ 5 Abs 2 erster Satz).

Folglich ist auch eine im Ausland begangene Steuerhinterziehung in Österreich strafbar, sofern eine Verkürzung österreichischen Steuersubstrats eintritt.

Ein Finanzvergehen gilt auch dann als im Inland begangen, wenn es in einem anderen Mitgliedsstaat der Europäischen Gemeinschaft begangen und im Inland entdeckt wird, gegenüber einem aufgrund eines zwischenstaatlichen Vertrages im Ausland einschreitenden Organ einer Abgabenbehörde begangen wird oder von einem österreichischen Staatsbürger im Ausland begangen wird (§ 5 Abs 2 zweiter Satz). Folglich ist zB auch der Einfuhrschmuggel, den der österreichische Spediteur anlässlich des Grenzübertritts von der Türkei nach Griechenland begeht, nach österreichischem Finanzstrafrecht strafbar.

- 13** § 5 Abs 3 regelt ein eingeschränktes Auslieferungs- und Vollstreckungsverbot: Sofern zwischenstaatliche Verträge nicht ausdrücklich anderes vorsehen, darf niemand wegen eines Finanzvergehens an einen fremden Staat ausgeliefert und eine von einer ausländischen Behörde wegen eines Finanzvergehens verhängte Strafe im Inland nicht vollstreckt werden. Dieses Auslieferungsverbot wird allerdings durch zahlreiche multilaterale bzw bilaterale Abkommen durchbrochen (vgl *Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 5 Rz 47 ff [51]).

Zu berücksichtigen ist auch das Zweite Zusatzprotokoll zum Europäischen Auslieferungsübereinkommen samt Vorbehalt bzw Zurücknahme des Vorbehalts, mit dem auf multilateraler Ebene im Verhältnis zu einer Vielzahl von Staaten eine Auslieferung in gerichtlichen Finanzstrafsachen unter bestimmten Voraussetzungen möglich ist (*Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 5 Rz 64 mwN).

Eine Auslieferung von Österreichern aus Österreich ist gem § 12 ARHG (Verfassungsbestimmung) nach derzeitiger Rechtslage grundsätzlich unzulässig. Der Grundsatz der Nichtauslieferung eigener Staatsbürger wird aber im multilateralen Rechtshilfeverkehr zunehmend zurückgedrängt (vgl *Göth-Flemmich in Höpfel/Ratz*, WK² ARHG § 12 Rz 1 uHa Art 7 EU-AlÜbk; vgl insbesondere auch § 5 EU-JZG zur Vollstreckung eines Europäischen Haftbefehls). Gegenüber den Mitgliedsstaaten der EU ist seit 1.1.2009 auch Österreich zur Auslieferung eigener Staatsbürger verpflichtet, da die Ermächtigung Österreichs auf Beibehaltung von § 12 ARHG lediglich für die Dauer einer Übergangsfrist bis 31.12.2008 gewährt wurde.

Bei verwaltungsbehördlich strafbaren Finanzvergehen kommt eine Auslieferung nicht in Betracht.

2.3. Finanzvergehen und zeitlicher Geltungsbereich

2.3.1. Legalitätsprinzip, Rückwirkungsverbot

Gem § 4 Abs 1 darf eine Strafe wegen eines Finanzvergehens nur verhängt werden, wenn die Tat schon zur Zeit ihrer Begehung mit Strafe bedroht war. 14

2.3.2. Günstigkeitsvergleich

Die Strafe richtet sich nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der Entscheidung des Gerichtes erster Instanz oder der Finanzstrafbehörde geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger wäre (§ 4 Abs 2). 15

Im Rahmen des Günstigkeitsvergleichs sind nicht nur die angedrohten Strafen oder einzelne Sanktionselemente einander gegenüberzustellen, sondern auch alle Bestimmungen über den Entfall, die Einschränkung oder die Erweiterung der Strafbarkeit einzubeziehen. Dabei dürfen aber nicht Teile der zu vergleichenden Normen kombiniert werden, um damit eine (für den Angeklagten möglichst günstige) fiktive Rechtslage zu schaffen.

Dem Gesetzgeber steht es aber frei, durch Übergangsbestimmungen Abweichendes zu normieren. In diesem Fall wäre der in § 4 Abs 2 normierte Günstigkeitsvergleich durch eine *lex specialis derogiert* (*Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 4 Rz 325 ff; *Lässig in WK² FinStrG § 4 Rz 4 ff mwN*).

Dem Günstigkeitsvergleich unterliegen nur die materiell finanzstrafrechtlichen Änderungen durch zahlreiche Finanzstrafgesetznovellen. Bei Gesetzesänderungen im außerstrafrechtlichen Bereich (bei Änderungen im Abgabentatbestand) kommt der Günstigkeitsvergleich nach hM und Rsp nicht zum Tragen (vgl *Lässig in WK² FinStrG § 4 Rz 5 mwN*).

Zur Rsp des VfGH, wonach es sich bei der Abgrenzung der gerichtlichen von der finanzstrafbehördlichen Zuständigkeit nicht um eine prozessuale Frage, sondern um eine Frage des materiellen Strafrechts handelt und insofern der Günstigkeitsvergleich anzuwenden ist (VfGH 29.11.2017, G 94/2017-13).

Zur Berücksichtigung des Günstigkeitsvergleichs bei den zahlreichen Novellierungen der Selbstanzeige vgl ausführlich *Prillinger/Starl*, ZWF 2020, 50; *Brandl/Kert*, ZWF 2015, 4; BFG 22.5.2015, RV/5101101/2014; aA etwa UFS 3.9.2013, FSRV/0008-S/12).

Zum anzustellenden Günstigkeitsvergleich infolge Wegfalles des Qualifikationstatbestandes der Gewerbsmäßigkeit siehe *Starl* in ZWF 2020, 80 sowie *Starl*, Der Günstigkeitsvergleich im Finanzstrafrecht (2020).

2.4. Finanzstrafrecht und Grundrechtsschutz

- 16** Art 6 EMRK ist grundsätzlich auch auf Sanktionen nach dem FinStrG anwendbar. Der allgemeine Vorbehalt Österreichs zu Art 5 EMRK im Hinblick auf das verwaltungsbehördliche Strafrecht gilt nicht für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht (L/B/K, Finanzstrafrecht⁴ Rz 101). Die grundsätzliche Anwendbarkeit des Art 6 EMRK auf Sanktionen nach dem FinStrG bedeutet aber nicht automatisch, dass alle aus Art 6 EMRK ableitbaren Garantien auf finanzstrafrechtliche Sachverhalte uneingeschränkt anzuwenden sind. Der EGMR nimmt eine Trennung zwischen dem Kernstrafrecht und dem Nebenstrafrecht vor. So kann zB die mündliche Verhandlung bei Verfahren entfallen, die ausschließlich rechtliche und in hohem Maße technische Fragen aufwerfen und in denen das Gericht aufgrund der Aktenlage und des schriftlichen Parteienvortrages eine qualifizierte Entscheidung treffen kann. Zum Grundrechtsschutz im Einzelnen im Hinblick auf ein faires Verfahren, das Recht auf ein unparteiliches Gericht, den Grundsatz der Waffengleichheit, den Anspruch auf persönliche Teilnahme an der Verhandlung, den Grundsatz der Öffentlichkeit und Mündlichkeit, die Angemessenheit der Verfahrensdauer, die Unschuldsvermutung, ne bis in idem und weitere garantierte Rechte vgl L/B/K, Finanzstrafrecht⁴ Rz 106 ff.
- 17** Besondere Bedeutung kommt im FinStrR dem auf dem Anklagegrundsatz und Art 6 Abs 1 und Abs 2 EMRK fußenden Grundsatz, schweigen zu dürfen und sich selbst nicht beschuldigen zu müssen (nemo tenetur), zu.

Einerseits sehen sowohl das verwaltungsbehördliche FinStrR (§ 84 Abs 4) als auch das gerichtliche Strafverfahren (§ 164 StPO) ausdrücklich vor, dass Beschuldigte und Nebenbeteiligte zur Beantwortung von an sie gestellten Fragen nicht gezwungen werden dürfen. Andererseits kann im vorgelagerten Abgabenverfahren die Mitwirkung durch abgabenverfahrensrechtliche Zwangsmittel erzwungen werden.

Die abgabenverfahrensrechtliche und strafrechtliche Zwangsbewehrung von abgabenrechtlichen Mitwirkungspflichten sind unter dem Gesichtspunkt „nemo tenetur“ unbedenklich, soweit der Betroffene nicht unter Zwangsandrohung verhalten wird, eine begangene Straftat einzugestehen. Dies ist dann der Fall, wenn die zwangsbewehrte Mitwirkungspflicht innerhalb der gesetzlichen Erklärungs-pflicht – somit vor Begehung der Tat – angedroht wird. Ein Spannungsverhältnis zu „nemo tenetur“ kann erst dann entstehen, wenn unter Zwangsandrohung eine Mitwirkung nach Begehung des Finanzvergehens eingefordert wird, die zu einer Selbstbezeichnung führen kann. Einschlägige Nemo-tenetur-Konflikte können auf folgenden Ebenen eintreten:

Zwangsbewehrte Mitwirkungspflichten, die nach Deliktsverwirklichung die Offenlegung eines begangenen Finanzvergehens einfordern.

- Derartige Konflikte können typischerweise durch zwangsbewehrte Berichtigungs- und Nacherklärungspflichten ausgelöst werden (vgl insbesondere § 139 BAO). Die Verletzung einer derartigen Berichtigungspflicht ist allerdings nicht tatbildlich iSd §§ 33 und 34. Im Fall der Verletzung fehlt es somit an einer (erheblichen) Strafbewehrung. Es besteht regelmäßig nur die Möglichkeit von abgabenverfahrensrechtlichen Sanktionen (Zwangsstrafen). Eine Verhängung derartiger abgabenverfahrensrechtlicher Sanktionen sollte durch sachgerechte Ermessensübung in der Regel vermieden werden können (vgl *L/B/K, Finanzstrafrecht*⁴ Rz 121). 18

Zwangsbewehrte Mitwirkungspflichten, die zwar grundsätzlich für das verfahrensgegenständliche Steuerjahr vor Deliktsbegehung ansetzen, aber mittelbar zur Selbstbeziehung im Hinblick auf Delikte in Vorperioden führen.

- Dabei handelt es sich um im FinStrR häufig auftretende Deliktssituationen, bei denen zB der Steuerpflichtige jedes Jahr bestimmte Einkünfte nicht versteuert und damit jeweils wiederum im Folgejahr durch einen Übergang auf eine rechtstreuere Vorgehensweise und Erklärung dieser Einkünfte eine mittelbare Selbstbeziehung für die bereits begangenen Delikte auslösen würde. Derartige Fälle lösen in der Regel keinen Nemo-tenetur-Konflikt aus, weil sich der Betroffene in aller Regel noch durch strafaufhebende Selbstanzeige Straffreiheit sichern kann. 19

Zwangsbewehrte Mitwirkungspflichten, die die Offenbarung von begangenen anderen Straftaten (StGB-Delikten) einfordern.

- Diese Konstellationen stellen den wohl einschneidendsten Nemo-tenetur-Konflikt im FinStrR dar. Nach einhelliger Rsp (OGH, VwGH) besteht allerdings in diesen Fällen kein Nemo-tenetur-Konflikt: So ist zB der gewerbsmäßige Betrüger (§§ 146, 148 StGB) verpflichtet, seine aus deliktischer Tätigkeit erzielten steuerpflichtigen Einkünfte bei sonstiger finanzstrafrechtlicher Sanktionierung einzubekennen. Ein Nemo-tenetur-Konflikt soll nach der Rsp deshalb nicht bestehen, weil nur abgabenrechtlich maßgebende Umstände der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht unterliegen und demnach ein Eingeständnis der Straftat nicht gefordert wird. Die Tatsache, dass die Erfüllung der abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht und die daran anschließende Mitwirkungspflicht im Abgabenverfahren (zB Außenprüfung) regelmäßig mittelbar zu einer Selbstbelastung führen, wird von der Rsp nicht als Konflikt wahrgenommen (zur Kritik an dieser Rsp vgl *L/B/K, Finanzstrafrecht*⁴ Rz 123). 20