

## B. Allgemeiner Teil

### I. 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 WK<sup>2</sup> FinStrG § 3 Rz 1). 7

Eine Vielzahl von Regelungen des Allgemeinen Teiles des FinStrG entspricht den jeweiligen Regelungen 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.

### II. Einzelaspekte

#### A. Finanzvergehen und sachlicher Anwendungsbereich

##### 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.

Bis zum Inkrafttreten der Neuregelungen der FinStrG-Nov 2010 kamen Finanzvergehen als Vortaten der Geldwäscherei kraft ausdrücklicher Regelung in § 165 StGB nur bei den in die Zuständigkeit der Gerichte fallenden Finanzvergehen des Schmuggels und der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben in Betracht. Eine Anwendung des Verbrechensbegriffes des § 17 StGB kam nach überwiegender Auffassung in der Literatur und der Rechtsprechung des OGH, wonach das FinStrG die Regelung des Allgemeinen Teiles umfassend und abschließend vornehme, nicht in Betracht. Demnach war auch gewerbsmäßige, gerichtszuständige Abgabenhinterziehung, die mit einer mehr als zweijährigen Freiheitsstrafe bedroht war, kein Verbrechen und folglich keine Vortat der Geldwäscherei. Daran hat auch die Neufassung des § 165 StGB ab 1.7.2010 (BGBl I 2010/38) nichts geändert.

Der Gesetzgeber bildete allerdings im Rahmen der FinStrG-Nov 2010 innerhalb der Finanzvergehen des FinStrG eine eigene Kategorie der mit zwingender Freiheitsstrafe bedrohten Finanzvergehen, die als Verbrechen iSd § 17 StGB anzusehen sind, wenn sie mit mehr als dreijähriger Freiheitsstrafe bedroht sind (§ 1 Abs 3). Eine derartige zwingend zu verhängende Freiheitsstrafe sieht das FinStrG bei bandenmäßiger Begehung bzw gewaltsamer Begehung (§ 38a) sowie beim Abgabebetrug (§ 39) vor. Die Voraussetzung der mehr als dreijährigen Freiheitsstrafandrohung ist in den Fällen des § 38a (bandenmäßige bzw gewaltsame Begehung) bei Gerichtszuständigkeit gegeben; bei § 39 (Abgabebetrug) in jenen Fällen, in denen der strafbestimmende Wertbetrag 250.000 € übersteigt (vgl § 39 Abs 3). Diese strafbaren Handlungen kommen somit seit Geltungsbeginn der FinStrG-Nov 2010 als Vortaten der Geldwäscherei in Betracht.

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, wohl aber eine erschlichene Erstattung (zB erschlichene Vorsteuererstattung im Rahmen des § 39 Abs 2).

## 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.
- 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 harmo-

nisierten Verbrauchssteuern, sofern der Abgabensanspruch im Zusammenhang mit einem in diesem Staat begangenen Finanzvergehen, das im Inland verfolgt wird, entstanden ist.

- 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 idF Glücksspielgesetz-Nov 2008).

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/T/B<sup>3</sup>* Rz 89).

Förderungen/Subventionen sind vom sachlichen Anwendungsbereich des FinStrG nicht umfasst. Die wesentlichsten Bundesabgaben, die von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind und unter das FinStrG fallen, sind: 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

### B. Finanzvergehen und örtlicher Geltungsbereich

- 12 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 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*, FinStrG § 5 Rz 47 ff).

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*, 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*, WK<sup>2</sup> ARHG § 12 Rz 1 uHa Art 7 EU-AIÜbk; vgl insb auch § 5 EU-JZG). 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.

## C. Finanzvergehen und zeitlicher Geltungsbereich

### 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. 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 Abweichen des zu normieren. In diesem Fall wäre der in § 4 Abs 2 normierte Günstigkeitsvergleich durch eine *lex specialis* derogiert (*Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 4 Rz 313 ff; *Lässig* in WK<sup>2</sup> 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 Rspr nicht zum Tragen (vgl *Lässig* in WK<sup>2</sup> FinStrG § 4 Rz 5 mwN).

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

## D. 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 auch für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafrecht (*L/T/B<sup>3</sup> Rz 59*). 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/T/B<sup>3</sup> Rz 62 ff.*
- 17 Besondere Bedeutung kommt im FinStrR dem auf dem Anklagegrundsatz und Art 6 Abs 1 und Abs 2 EMRK fußenden Grundsatz, zu schweigen 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 Erklärungspflicht – 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/T/B*<sup>3</sup> Rz 76). 18

### **Zwangsbewehrte Mitwirkungspflichten, die zwar grundsätzlich für das verfahrensgegenständliche Steuerjahr vor Deliktsbegehung ansetzen, aber mittelbar zur Selbstbezichtigung 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 Selbstbezichtigung 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 Rechtsprechung (OGH, VwGH) besteht allerdings in diesen Fällen kein Nemo-tenetur-Konflikt: So ist zB der gewerbsmäßige Betrüger verpflichtet, seine aus deliktischer Tätigkeit erzielten steuerpflichtigen Einkünfte bei sonstiger finanzstrafrechtlicher Sanktionierung einzubekennen. Ein Nemo-tenetur-Konflikt soll nach der Rechtsprechung 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 Rechtsprechung nicht als Konflikt wahrgenommen (zur Kritik an dieser Rechtsprechung vgl *L/T/B*<sup>3</sup> Rz 78). 20

## E. Begehung durch Tun und Unterlassen

- 21 Im Gegensatz zum StGB enthält das FinStrG keine eigene Bestimmung über unechte Unterlassungsdelikte. Ausdrückliche Erwähnung findet die Tatbegehung durch Unterlassung nur in § 1, in dem die Finanzvergehen als mit Strafe bedrohte Taten (Handlungen oder Unterlassungen) bezeichnet werden. Alle Finanzvergehen können auch durch Unterlassen, somit durch Nichtvornahme des gebotenen Tuns, insbesondere durch Nichtabgabe einer Steuererklärung innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist (zB Einkommensteuererklärung mittels FinanzOnline bis zum 30.6. des Folgejahres), begangen werden.

Die Strafbarkeit unechter Unterlassungsdelikte ergibt sich im Allgemeinen Strafrecht aus § 2 StGB und ist demnach vom Vorliegen einer „Garantenstellung“ sowie von der „Gleichwertigkeit“ mit einem aktiven Tun abhängig. Obwohl das FinStrG keine derartige Regelung enthält, sind unechte Unterlassungsdelikte auch im FinStrG anzuerkennen, weil § 2 StGB primär eine klarstellende und nicht konstitutive Bedeutung für die Strafbarkeit hat (*Schmoller in Leitner, Finanzstrafrecht* 2010 25 ff).

Soweit die Deliktstatbestände der §§ 33, 34 auf eine Verletzung einer Anzeigepflicht oder Offenlegungspflicht abstellen, handelt es sich regelmäßig um echte Unterlassungsdelikte, weil der Tatbestandswortlaut auch die Nichtanzeige bzw. Nichtoffenlegung miteinschließt. Demnach sind die Voraussetzungen einer Garantenstellung bzw. einer Gleichwertigkeit nicht gesondert zu prüfen.

Der Entfall der gesonderten Prüfung der Garantenstellung wirkt sich allerdings bei diesen Straftatbeständen wenig aus, weil die nach dem Tatbestandswortlaut stets erforderliche abgabenrechtliche Verpflichtung ohnehin eine Garantenstellung impliziert (vgl. *Lässig in WK<sup>2</sup> FinStrG* § 11 Rz 5, wonach die Begehung durch Unterlassen auch im Regelungsbereich des FinStrG eine Garantenstellung voraussetzt). Alle übrigen Strafbarkeitsvoraussetzungen für Unterlassungsdelikte, wie insbesondere die faktische Möglichkeit und die spezifische Zumutbarkeit eines entsprechenden Tätigwerdens, sind zu berücksichtigen.

## F. Schuldstrafrecht

- 22 Die für eine Strafbarkeit erforderliche persönliche Vorwerfbarkeit kann grundsätzlich nur eine natürliche Person treffen. Juristische Personen sowie Personenvereinigungen kommen zwar als Steuersubjekt, nicht aber als Täter eines Finanzvergehens in Betracht. Diese Verbände können jedoch seit Einführung des VbVG mit 1.1.2006 und Umsetzung des VbVG im FinStrG (§ 28a) auch für Finanzvergehen strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden (§ 1 Abs 2; vgl. Rz 113).

Eine juristische Person kann nur durch natürliche Personen handeln. Nach § 80 BAO haben deren Organe (zB Geschäftsführer) alle abgabenrechtlichen Pflichten



zu erfüllen, die der vertretenen abgaben- oder abfuhrpflichtigen Person obliegen. Als unmittelbare Täter eines Finanzvergehens kommen daher in erster Linie die Organe dieser Rechtsträger kraft rechtlicher Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Angelegenheiten in Betracht.

## G. Schuldfähigkeit

Die diesbezüglichen Regelungen des Finanzstrafrechts entsprechen jenen des StGB. Im Bereich der Finanzvergehen spielt die Frage der Zurechnungsfähigkeit des Täters wegen der Struktur der Delikte keine wesentliche Rolle. 23

Die volle Berausung schließt zwar die Zurechnungsfähigkeit aus, wird jedoch durch § 52 pönalisiert. Verminderte Zurechnungsfähigkeit wird bei der Strafbesetzung mildernd berücksichtigt.

## H. Kausalität und objektive Zurechnung

### 1. Kausalität

Auch bei Finanzvergehen ist die Frage der Kausalität einer verbotenen Handlung für einen eingetretenen Erfolg anhand der im Allgemeinen Strafrecht entwickelten Grundsätze (Conditio-sine-qua-non-Formel, Äquivalenztheorie) vorzunehmen. 24

### 2. Objektive Zurechnung der Handlung (Sozialadäquanz)

Fraglich ist, ob das Handlungsunrecht (die objektive Zurechnung) zB einer vorsätzlichen Handlung dann entfällt, wenn die Tathandlung – auch bei gegebenem Tatvorsatz – per se nicht sozialinadäquat ist. Dies ist dann der Fall, wenn die Handlung so sehr in das herkömmliche Sozialleben hineingewachsen ist, dass sie von der Rechtsordnung nicht missbilligt wird; also vor allem dann, wenn sie berufstypischem Verhalten entspricht (vgl im Einzelnen *L/T/B*<sup>3</sup> Rz 156 ff). Es stellt sich insbesondere im Finanzstrafrecht vielfach die Frage, ob berufstypische Beitragshandlungen als strafbarer Tatbeitrag in Betracht kommen (vgl diesbezüglich *L/T/B*<sup>3</sup> Rz 285 ff). Derartige Probleme treten insbesondere bei Bankgeschäften oder Bargeschäften im kaufmännischen Verkehr auf (zu einschlägigen Beispielen vgl *L/T/B*<sup>3</sup> Rz 286). 25

Die soziale Verträglichkeit des Verhaltens des Beitragstäters ist nach der Rechtsprechung des OGH (22.6.2006, 12 Os 21/06i) nach dem Schutzzweck der anzuwendenden Norm in einem richterlichen Wertungsakt des Einzelfalls zu beurteilen. Nach der Rechtsprechung stellen wesentliche Kriterien dafür insbesondere die Wichtigkeit des geschützten Rechtsgutes sowie die spezifische Bedeutung (zB aktionsmäßiger Zusammenhang, Ersetzbarkeit, Bestärkungspotenzial) des Beitrages für die Verwirklichung des tatbestandlichen Unrechts dar. Objektive und subjektive Elemente der Beitragshandlung sind zur Beurteilung der Haftung da- 26

für im Sinne eines beweglichen Systems zu berücksichtigen (vgl im Einzelnen *Schmoller in Leitner*, Finanzstrafrecht 2008 11 ff).

- 27 Bei hinreichender Kenntnis des Tatplans des unmittelbaren Täters können auch sozialadäquate Beitragshandlungen strafbare Tatbeiträge darstellen.

Sozialadäquates Verhalten liegt jedenfalls dann nicht mehr vor, wenn der Beitrags-täter zur Verschleierung bzw Täuschung der Abgabenbehörden beiträgt (vgl im Einzelnen *Dannecker/Hagemeyer in Leitner*, Finanzstrafrecht 2008 63 ff) oder der Beitragstäter ihn selbst treffende abgabenrechtliche oder unternehmensrechtliche Pflichten verletzt, die als einschlägige „Schutzgesetze“ anzusehen sind (*Leitner*, SWK 2011, 367 uHa OGH 17.6.2010, 13 Os 100/09v). Als abgabenrechtliche Schutz-gesetze kommen zB §§ 124 ff BAO (Bestimmungen über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen), insbesondere auch § 131b BAO (Registrierkassenpflicht) und § 132a BAO (Belegerteilungspflicht) sowie § 11 Abs 1 UStG (Verpflichtung zum Ausstellen einer Rechnung iSd UStG) in Betracht. Derartige Schutzgesetze be-gründen Garantstellung derjenigen Personen, die durch diese Schutzgesetze ver-pflichtet werden. Aus diesem Grund kann das Unterlassen der in solchen Gesetzen angeordneten Verhaltensweisen (Buchführung, Rechnungslegung) objektiv eine strafbare Beitragshandlung zur dadurch geförderten Abgabenhinterziehung eines Geschäftspartners darstellen (vgl *Lässig in WK<sup>2</sup> FinStrG § 11 Rz 5*).

### 3. Objektive Zurechnung des Erfolges

- 28 Die Frage des Adäquanzzusammenhanges (objektive Voraussehbarkeit des Erfol-ges) spielt im Finanzstrafrecht in der Regel keine Rolle und ist grundsätzlich in gleicher Weise zu lösen wie im allgemeinen Strafrecht. Die Frage des Risikozu-sammenhanges kann bei Finanzvergehen in besonderen Konstellationen bedeut-sam sein:

Eine Unterbrechung des Risikozusammenhanges ist insbesondere dann anzu-nehmen, wenn zum Verhalten des Erstverursachers ein nachträgliches, vorsätzli-ches oder grob fahrlässiges Verhalten eines Dritten hinzutritt. In diesem Fall wird der Risikozusammenhang zur Tat des Erstverursachers uU, insbesondere bei fahrlässiger Tat des Erstverursachers, durchbrochen.

Derartige Überlagerungen der Risikosphären sind insbesondere bei unrichtigen oder unvollständigen Angaben in Abgabenerklärungen vorstellbar, die bei über-sichtsweiser Prüfung durch die Abgabenbehörden leicht erkennbar wären. Im Abgaben- bzw Zollverfahren haben die Behörden von Amts wegen die tatsächli-chen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Abgabepflicht und die Erhebung von Abgaben wesentlich sind. Die Angaben des Abgabepflichtigen sind grundsätzlich zu überprüfen. Vielfach werden aber die Angaben des Abgabe-pflichtigen entgegen dem gesetzlichen Auftrag insbesondere bei sogenannten S-Fällen (Soforteingabefällen) nicht überprüft.

Die Rechtsprechung geht allerdings davon aus, dass ein eventuelles Mitverschulden der Abgabenbehörde an der unrichtigen Festsetzung von Abgaben den Risikozusammenhang nicht unterbricht. Nach Ansicht des VwGH hängt die Frage der Strafbarkeit bei Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht davon ab, ob der Abgabepflichtige darauf vertrauen kann, die Abgabenbehörde werde seine Erledigungen prüfen und erforderlichenfalls richtigstellen, somit bei Prüfung die Unrichtigkeit oder Unvollständigkeit der Erklärung hätte erkennen können, sondern davon, ob der Abgabepflichtige seiner Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nicht nachgekommen ist. Ein eventuelles Mitverschulden der Abgabenbehörde an der unrichtigen Festsetzung von Abgaben unterbricht den Risikozusammenhang mit dem verpönten Erfolg somit nicht (VwGH 25.1.2000, 94/14/0031). Anderes hat der VwGH (24.5.1984, 81/16/0193) nur in einem Fall im Rahmen eines Zollverfahrens judiziert und bei grob fahrlässigem Verhalten der Zollorgane den Risikozusammenhang ausgeschlossen (vgl. im Einzelnen *L/T/B*<sup>3</sup> Rz 165).

## I. Vorsatz, Fahrlässigkeit

Das FinStrG pönalisiert regelmäßig sowohl vorsätzliches als auch fahrlässiges, verpöntes Verhalten. Regelmäßig normiert eine Bestimmung das vorsätzliche Tatbild (zB § 33 Abgabenhinterziehung) und in der nachfolgenden Bestimmung (zB § 34 grob fahrlässige Abgabenverkürzung) wird der korrespondierende Fahrlässigkeitstatbestand normiert (ähnlich § 35 bzw § 36). 29

Finanzordnungswidrigkeiten (§§ 49–51 FinStrG) sind grundsätzlich nur bei Vorsatz strafbar; eine Ausnahme bildet aber der mit dem EU-AbgÄG 2016 neu eingefügte § 49b, der auch die grob fahrlässige Verletzung von Verpflichtungen nach dem VPDG unter Strafe stellt.

Vorsatz setzt sich aus der Wissens- und aus der Wollenskomponente zusammen.

Im Hinblick auf die Wissenskomponente bei normativen Tatbestandsmerkmalen ist zwar eine exakte rechtliche Zuordnung durch den Täter nicht erforderlich, doch muss dieser zumindest eine laienhafte Bedeutungskennntnis von der entsprechenden Norm haben.

Bei den im Finanzstrafrecht häufigen normativen Tatbestandsmerkmalen (zB Steuerverkürzung) genügt die sog „Parallelwertung in der Laiensphäre“: Der Täter muss neben der richtigen Kenntnis des äußeren Sachverhaltes auch dessen rechtliche Bewertung in ihrem materiellen Wesensgehalt erfassen. Liegt beides vor, hat er nicht geirrt, auch wenn er sein Verhalten nicht unter den zutreffenden Tatbestand zB der Steuerrechtsnorm subsumiert hat (unbeachtlicher Subsumtionsirrtum). Allerdings sind diese Überlegungen nur mit Einschränkungen auf das FinStrR übertragbar, zumal Finanzstrafatbestände regelmäßig Blankettstrafatbestände darstellen und somit verwaltungsakzessorisch sind. Ihr rechtlicher Gehalt kann in der Regel aus der Stammnorm nicht festgestellt werden; so ergibt 30

sich regelmäßig aus dem Steuerrecht, ob etwa eine Abgabenverkürzung iSd § 33 Abs 1 vorliegt. Die Ermittlung der Verkürzung setzt angesichts der komplexen abgabenrechtlichen Materie spezifische Kenntnisse voraus. Bei Blankettstrafatbeständen muss sich der Vorsatz auf alle Merkmale der außerstrafrechtlichen blankettausfüllenden Norm beziehen. Aufgrund des einschlägig eingeschränkt verankerten Rechtsempfindens kann bei komplexen abgabenrechtlichen Problemen eine Parallelwertung in der Laiensphäre oder ein Begleitwissen nicht ohne weiteres unterstellt werden.

In der Rechtsprechung und Praxis wird der Komplexität der normativen Tatbestandsmerkmale im FinStrR teilweise durch pragmatische Überlegungen Rechnung getragen: So wird zB der Umstand, dass dem Fiskus bei einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung kein Nachteil erwachsen ist, als erhebliches Indiz gegen Hinterziehungsvorsatz gewertet (vgl *L/T/B<sup>3</sup> Rz 172*).

- 31** Die Finanzvergehen des FinStrG erfordern regelmäßig bloß bedingten Vorsatz; anderes gilt ausnahmsweise nur für die beiden Sondertatbestände des § 33 Abs 2 lit a und b (USt-VZ-Hinterziehung und Lohnsteuerhinterziehung). In diesen Fällen ist Wissentlichkeit für die Herbeiführung der Verkürzung erforderlich.

Absicht erfordert nur der Tatbestand des § 38.

Ein Tatbildirrtum schließt den Tatvorsatz aus; ist der Irrtum nicht entschuldbar, hat dies Strafbarkeit wegen grober Fahrlässigkeit zur Folge.

- 32** Dem Täter wird Fahrlässigkeit allerdings dann nicht zugerechnet, wenn ihm bei der Tat eine entschuldbare Fehlleistung unterliefe (§ 9 zweiter Satz; Schuldausschlussgrund der Unzumutbarkeit sorgfaltsgemäßen Verhaltens). Im FinStrR kommt insbesondere den Problemkreisen der Übernahme- und Einlassungsfahrlässigkeit sowie dem Auswahl- und Überwachungsverschulden große Praxisrelevanz zu (vgl im Einzelnen *L/T/B<sup>3</sup> Rz 206 ff*; *Lässig* in *WK<sup>2</sup> FinStrG § 8 Rz 3*).
- 33** Mit dem StRefG 2015/2016 wurde die Strafbarkeitsschwelle ab 1.1.2016 für fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34) und andere Verkürzungsdelikte des FinStrG auf grobe Fahrlässigkeit angehoben. Diese Anhebung erfolgte jedoch nicht für alle fahrlässigen Finanzvergehen (zur neuen Strafbarkeitsschwelle der groben Fahrlässigkeit im FinStrR und zu den Einschränkungen vgl *Brandl/Leitner, SWK 27/2015, 1260*).

Vor dem Hintergrund dieser Anpassung hat der Gesetzgeber nunmehr in § 8 Abs 3 – dem StGB folgend – grobe Fahrlässigkeit ausdrücklich definiert. Demnach handelt grob fahrlässig, „wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhaltes als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war.“

- 33a** Das ursprünglich in § 34 Abs 3 geregelte Privileg für die berufsmäßigen Parteienvertreter wurde mit dem StRefG 2015/2016 mit Wirkung ab 1.1.2016 abgeschafft.

Es ist nunmehr überflüssig, weil die Strafbarkeitsschwelle bei den wesentlichen Verkürzungsdelikten – insbesondere bei § 34 – insgesamt für alle in Betracht kommenden Täter auf grobe Fahrlässigkeit angehoben wurde. Dadurch ist es im Hinblick auf die Verantwortlichkeit der Parteienvertreter zu keiner Änderung gekommen (insbesondere ist es durch die damit im Gleichklang vorgenommene Änderung iZm der Irrtumsregelung in § 9 zu keiner Verschärfung der Rechtslage gekommen; vgl Rz 174).

## J. Irrtum

Die für das FinStrG relevante Irrtumsregelung findet sich unter der etwas irreführenden Überschrift „Schuldausschließungsgründe und Rechtfertigungsgründe“ in § 9. Obwohl der Wortlaut anderes vermuten ließe („der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ“), regelt § 9 nach herrschender Rechtsprechung und überwiegender Lehre ausschließlich den Verbotsirrtum und nicht auch den Tatbildirrtum (vgl *Rebisant*, ZWF 2016, 72 und *Dannecker*, ZWF 2016, 65). Da – soweit ersichtlich – sämtliche maßgeblichen Irrtümer, die im Finanzstrafrecht vorkommen, Tatbestandsirrtümer sind (insbesondere die Irrtümer über die Fragen des vorgelagerten Steuerrechts) und Verbotsirrtümer im Finanzstrafrecht so gut wie nicht vorkommen, ist diese Regelung in der Praxis weitgehend bedeutungslos. 34

Im Zuge des StRefG 2015/2016 wurde § 9 zweiter Halbsatz in der Weise adaptiert, dass bei unentschuldbarem Irrtum nicht wie bislang Fahrlässigkeit zuzurechnen ist, sondern grobe Fahrlässigkeit. Dabei handelt es sich jedoch ausschließlich um einen Rechtsfolgenverweis und ändert sich dadurch nichts daran, dass auch in Irrtumsfällen – und zwar sowohl in Fällen eines Tatbild- als auch eines Verbotsirrtums – nur im Fall von grober Fahrlässigkeit strafrechtliche Verantwortlichkeit eintritt. Insbesondere hat sich dadurch auch die Rechtslage für berufsmäßige Parteienvertreter nicht verschlechtert (vgl ausführlich *Leitner*, SWK 9/2016, 493 uHa *Rebisant*, ZWF 2016, 72). 35

Unterliegt demnach der Täter bei Begehung eines vorsätzlichen Finanzvergehens einem Verbotsirrtum, bewirkt die Regelung des § 9, dass – unabhängig von der Entschuldbarkeit des Irrtums – der bestehende Tatvorsatz nicht zugerechnet wird und der Täter bei Unentschuldbarkeit des Irrtums wegen des entsprechenden Fahrlässigkeitsdelikts bestraft wird.

Die Vermeidbarkeit eines Rechtsirrtums bzw Verbotsirrtums gründet bei Finanzvergehen regelmäßig in dem pflichtwidrigen Unterlassen, sich über die in Betracht kommenden Rechtsvorschriften entsprechend zu informieren. Der Steuerpflichtige, der nicht über die notwendigen Kenntnisse verfügt, muss fachkundigen Rat einholen. Dabei kann nur eine verlässliche Auskunft, die in der Regel nur