

1. Einleitung

1.1. Begriff des Betrugs

1.1.1. Allgemeines

Im allgemeinen Sprachgebrauch wird unter Betrug die bewusste Täuschung oder Irreführung einer anderen Person verstanden.¹ Die „Rechtssprache“ kennt hingegen mehr als einen Betrugsbegriff. So gibt es den „*zivilrechtlichen Betrug*“ in § 870 ABGB², den „*strafrechtlichen Betrug*“ gem § 146 StGB und auch das Finanzstrafrecht hat ein eigenes Verständnis des Betrugs.

1.1.2. Strafrechtliches Verständnis des Betrugs

Der Betrug in §§ 146 ff StGB pönalisiert „Angriffe“ auf fremdes Vermögen. Durch Täuschung will der Täter einen Irrtum beim Getäuschten hervorrufen, der eine Vermögensschädigung zur Folge hat. Der Getäuschte wird durch die Täuschungshandlung zu einem Verhalten verleitet, welches zu einer für sich oder einen Dritten schädigenden Vermögensverfügung führt. Irrelevant ist, ob sich der Täter selbst oder einen Dritten durch die Tat bereichern will.³ Ein Betrug gilt erst als vollendet, wenn beim Getäuschten ein Vermögensschaden eintritt.⁴

Tathandlung beim strafrechtlichen Betrug ist die Täuschung über Tatsachen. Eine Täuschung iSd § 146 StGB erfolgt entweder über „äußere Tatsachen“, das sind Zustände oder Ereignisse,⁵ oder über „innere Tatsachen“, wie die Absicht, einen Gegenstand an eine bestimmte Person zu übergeben.⁶ Zudem muss durch die Täuschung bei einem anderen ein Irrtum verursacht bzw ein bestehender Irrtum bekräftigt werden. Der Irrtum verursacht eine Vermögensverfügung. Als Vermögensverfügung des Getäuschten kommt jede Handlung, Duldung oder Unterlassung in Frage;⁷ sie führt unmittelbar zu einer Vermögensschädigung. Das vermögensschädigende Verhalten muss dabei direkt durch den Getäuschten selbst erfolgen, damit das Tatbild des Betrugs verwirklicht ist.⁸

Der Betrugstäter hat das gesetzliche Tatbild zu erfüllen und zumindest bedingt vorsätzlich in Bezug auf die Täuschung, die Vermögensverfügung und den Vermögensschaden zu handeln. Zusätzlich muss er einen erweiterten Vorsatz auf unrechtmäßige Bereicherung aufweisen.⁹

1 Vgl <https://www.duden.de/rechtschreibung/Betrug> (abgerufen am 17.12.2020).

2 Der zivilrechtliche Betrug wird in dieser Untersuchung nicht näher erläutert.

3 Vgl *Flora* in *Leukauf/Steininger* § 146 Rz 1.

4 ZB OGH 1.8.1996, 15 Os 91/96; OGH 6.11.2018, 12 Os 108/18a; OGH 14.9.2022, 15 Os 22/22g.

5 Ua OGH 17.5.1983, 12 Os 121/82 = EvBl 1984, 49 = SSt 54/42 = JBl 1983, 545.

6 Ua OGH 30.1.2007, 14 Os 130/06h.

7 Vgl *Kirchbacher/Sadoghi*, WK² StGB § 146 Rz 43 und 53.

8 Vgl *Flora* in *Leukauf/Steininger* § 146 Rz 37.

9 ZB OGH 29.5.2017, 6 Ob 71/17k = ecolex 2018, 25.

1.1.3. Finanzstrafrechtliches Verständnis des Betrugs

Das Finanzstrafrecht stellt ein zweckorientiertes Strafrecht sui generis neben dem allgemeinen Strafrecht dar.¹⁰ Insofern ist die seit der Stammfassung bestehende Normierung im Finanzstrafgesetz (in weiterer Folge: FinStrG) nicht verwunderlich. Gem § 22 Abs 2 FinStrG sind auf betrügerische Weise oder durch Täuschung begangene Finanzvergehen nur nach dem FinStrG zu ahnden (siehe Kap 1.2.). Lange Zeit fehlte jedoch ein eigener „finanzstrafrechtlicher Betrug“.

Auch heute ist im FinStrG kein „finanzstrafrechtlicher Betrug“ zu finden; es enthält aber zwei in ihrer Ausgestaltung verschiedene Tatbestände, die man unter den Begriff „finanzstrafrechtlicher Betrug“ zusammenfassen kann. In § 39 FinStrG ist der sog Abgabebetrag normiert; in § 40 FinStrG findet sich ein eigenständiges Finanzvergehen für den grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug.¹¹ Gemeinsam ist den „finanzstrafrechtlichen Betrugstatbeständen“ die Bekämpfung von missbräuchlichen, rechtlichen Konstruktionen, wie Umsatzsteuerkarussellen, Missing-Trader-Konstruktionen und kriminellen, undurchsichtigen Gesellschaftsstrukturen.¹² Zudem sind „Abgabendelikte“, die durch nicht Steuerpflichtige begangen werden, als Betrug nach §§ 146 ff StGB strafbar¹³ und somit ebenfalls als „finanzstrafrechtlicher Betrug“ anzusehen.

1.1.3.1. Geschütztes Rechtsgut

Staatsvermögen umfasst gem § 287 ABGB Münz- oder Post- und andere Regalien, Kammergüter, Berg- und Salzwerke, Steuern und Zölle. Insofern sind finanzstrafrechtliche Betrugstatbestände, wie der Betrug im allgemeinen Strafrecht, Vermögensdelikte.¹⁴ Anders als beim Betrug gem § 146 StGB stellt bei finanzstrafrechtlichen „Betrugsdelikten“ nicht allein das Vermögen das geschützte Rechtsgut dar. Geschütztes Rechtsgut sind neben dem staatlichen Vermögen das Besteuerungssystem an sich sowie die Abgabehoheit. Davon zu differenzieren ist der Steueranspruch des Staates gegenüber dem einzelnen Steuerbürger, welcher das Tatobjekt darstellt.¹⁵ Die Zielsetzung des Finanzstrafrechts besteht im Schutz des Steueraufkommens, um die Finanzierung der hoheitlichen Aufgaben zu ermöglichen. Zudem entfalten finanzstrafrechtliche Normen auch einen Schutz für rechtstreue Bürger, damit diese im Vergleich zu „Steuerschwindlern“ keine Wettbewerbsnachteile erleiden.¹⁶ Das Finanzstrafrecht schützt somit im Gegensatz zum

10 Vgl Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg § 39 Rz 1.

11 Vgl Glaser, Finanzstrafrecht Rz 224.

12 Richtlinie 2017/1371/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5.7.2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, ABl L 198/30; RV 874 BlgNR 24. GP 10.

13 OGH 19.10.1982, 10 Os 180/81 = EvBl 1983, 446.

14 Vgl in diesem Sinn: Dannecker/Jansen, Steuerstrafrecht 168.

15 Vgl zum geschützten Rechtsgut beim Betrug: Kirchbacher/Sadoghi, WK² StGB § 146 Rz 4; zum geschützten Rechtsgut im Finanzstrafrecht: Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht⁴ Rz 8.

16 Vgl Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg § 39 Rz 3 und 79.

allgemeinen Strafrecht keine Individualgüter, wie Eigentum, Leben oder Freiheit, sondern Universalgüter. Durch die Nichtabfuhr von Abgaben wird der Staat in seiner Finanzhoheit und nicht in seinem Eigentum verletzt, wie es beispielsweise durch Diebstahl an im Staatseigentum befindlichen Sachen der Fall wäre. Es liegt im Interesse der gesamten Gesellschaft, dass der Abgabeananspruch einem besonderen Schutz unterliegt.¹⁷

Durch die Bestimmung des Abgabebetruhs in § 39 FinStrG kommt es zu einer Art „Überschutz“, da die Staatseinnahmen in diesem Fall besonders geschützt sind, sofern sie auf eine gewisse Weise hinterzogen wurden.¹⁸ Gleiches gilt mE auch im Fall des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs. Es handelt sich hierbei wohl um eine Wertung des Gesetzgebers, Taten mit besonders hoher krimineller Energie mit strengeren Strafen zu pönalisieren.¹⁹ Da die Aufdeckung von betrügerisch begangenen Straftaten für den Staat um einiges schwerer ist und zudem ein höherer Einsatz an Staatsmitteln notwendig ist, ist es mE gerechtfertigt, diese strenger zu bestrafen. Denn dadurch wird die Hemmschwelle „betrügerisch“ Abgaben zu hinterziehen höher (= Generalprävention).

1.1.3.2. Betrugsbegriff des § 39 FinStrG

Im Jahr 2010 wurde durch die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 der erste eigene „Betrugstatbestand“ im FinStrG eingeführt. Davor waren betrügerische Taten gegen den Fiskus, im Gegensatz zu Betrugstaten mit anderen Opfern, (nur) mit Geldstrafe bedroht. Im Rahmen des schweren Betrugs nach § 147 StGB war ab einem Schadensbetrag von EUR 50.000,- (§ 147 Abs 3 StGB vor BGBl I 2015/154) sogar eine Freiheitsstrafe von ein bis zehn Jahren vorgesehen.²⁰

Der Abgabebetrug gem § 39 FinStrG stellt einen Qualifikationstatbestand für die Abgabenhinterziehung, den Schmuggel, die Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben und die Abgabehhehlerei dar. § 39 FinStrG wurde angelehnt an die Qualifikationsmodalitäten des schweren Betrugs in § 147 Abs 1 Z 1 StGB konzipiert.²¹ Im Gegensatz zum strafrechtlichen Betrug gem § 146 StGB und entgegen dem allgemeinen Sprachgebrauch fehlen dem Abgabebetrug die Tatbestandselemente der Täuschungshandlung und des Bereicherungsvorsatzes. Auch die Verursachung eines Irrtums oder Kausalität zwischen Pflichtverletzung und Abgabenverkürzung ist nicht erforderlich.²² Allerdings wird idR eine Täuschungshandlung vorliegen, weshalb die Bezeichnung „Abgabebetrug“ insofern treffend ist. Zu beachten ist, dass nicht jeder „Betrug in Abgabensachen“ als Abgabebetrug nach § 39 FinStrG zu qualifizieren ist. Denn § 39 FinStrG stellt „nur“ eine Qualifi-

17 Vgl Köck, FinStrG⁵ § 1 Rz 10 f mN zur Rsp.

18 Vgl Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg § 39 Rz 103.

19 Siehe dazu Leitner/Brandl/Kert, Finanzstrafrecht⁴ Rz 1993.

20 Vgl Lässig, WK² StGB § 39 FinStrG Rz 1.

21 Vgl Schmitt, FinStrG⁵ § 39 Rz 2 f.

22 Ua Kert in Bertl et al 201 (203).

kation von verschiedenen Finanzvergehen dar. Eine Bestrafung erfolgt ausschließlich, wenn qualifizierende Betrugsumstände, ähnlich der Betrugsqualifikation in § 147 Abs 1 Z 1 StGB, hinzutreten (zu den Voraussetzungen Kap 2.2.2.).²³

1.1.3.3. Betrugsbegriff des § 40 FinStrG

Durch das EU-Finanzanpassungsgesetz 2019 (EU-FinAnpG 2019) wurde ein weiterer Betrugstatbestand im FinStrG normiert. Der grenzüberschreitende Umsatzsteuerbetrug gem § 40 FinStrG hat einen eigenständigen Betrugsbegriff neben den Betrugsbegriffen des § 146 StGB und des § 39 FinStrG.²⁴ Die Norm basiert auf der Richtlinie 2017/1371/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 5.7.2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug (kurz: PIF-RL). Die Abkürzung resultiert aus der französischen Bezeichnung „*protéction des intérêts financiers*“.²⁵ Die PIF-RL stellt die Neufassung des PIF-Übereinkommens aus 1995²⁶ dar, welches erstmals explizit den Mehrwertsteuerbetrug als Betrug gegen die finanziellen Interessen der EU nennt. Durch die Maßnahmen soll sowohl ein besserer Schutz des europäischen als auch des nationalen Finanzhaushalts erreicht werden.²⁷ Insofern ist das Verständnis des Betrugs in der PIF-RL von Bedeutung für die Auslegung des Betrugsbegriffs nach § 40 FinStrG.

1.1.3.3.1. Definition des Betrugs in der PIF-RL

Die PIF-RL regelt verschiedene Betrugstatbestände zum Nachteil der finanziellen Interessen der Union.²⁸ Für ein einheitliches Betrugsverständnis in der gesamten Europäischen Union (EU) ist laut Erwägungsgrund 4 der Richtlinie eine gemeinsame Definition erforderlich.²⁹ Anhand der englischen Formulierung des Erwägungsgrunds³⁰ ist darauf zu schließen, dass der Richtlinie der weiter gefasste angloamerikanische Betrugsbegriff zugrunde liegt. Von diesem Betrugsbegriff sind

23 Siehe *Schmoller*, ÖJZ 2013, 1065 (1066).

24 Vgl *Lässig*, WK² StGB § 40 FinStrG Rz 1.

25 Vgl *Seilern-Aspang*, JSt 2019, 544 (544).

26 Rechtsakt des Rates vom 26.7.1995 über die Ausarbeitung des Übereinkommens über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften (ABl C 316 vom 27.11.1995, 48–57).

27 AB 644 BlgNR 26. GP 40.

28 Vgl *Staffler*, ZfRV 2018, 52 (56).

29 Richtlinie 2017/1371/EU des europäischen Parlaments und des Rates vom 5.7.2017 über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Union gerichtetem Betrug, Erwägungsgrund 4.

30 „*The protection of the Union's financial interests calls for a common definition of fraud falling within the scope of this Directive, which should cover fraudulent conduct with respect to revenues, expenditure and assets at the expense of the general budget of the European Union (...) [resulting] from a fraudulent scheme whereby those offences are committed in a structured way with the aim of taking undue advantage of the common VAT system and the total damage caused by the offences is at least EUR 10 000 000 (...).*“ (DIRECTIVE [EU] 2017/1371 OF THE EUROPEAN PARLIAMENT AND OF THE COUNCIL of 5 July 2017 on the fight against fraud to the Union's financial interests by means of criminal law, Erwägungsgrund 4.)

auch untreu- oder unterschlagungsähnliche Taten umfasst.³¹ Art 3 Abs 2 PIF-RL beinhaltet eine Legaldefinition des Betrugs. Für den grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug ist Art 3 Abs 2 lit d PIF-RL relevant.³² Der Betrugsbegriff umfasst jede Handlung oder Unterlassung im Rahmen eines grenzüberschreitenden Betrugssystems, die zu einer Reduktion der Mehrwertsteuermittel des EU-Haushalts führt, sofern eine von drei Tatbegehungsvarianten vorliegt (siehe dazu Kap 3.1.1.1.).³³

1.1.3.3.2. Verständnis in der österreichischen Rechtsordnung

Die Umsetzung in der österreichischen Rechtsordnung erfolgte weitestgehend entsprechend der Richtlinie (im Detail Kap 3.1.1.2.). Folglich gilt der Umsatzsteuerbetrug im Rahmen eines grenzüberschreitenden Betrugssystems als „Betrug“ nach § 40 FinStrG, wenn eine von drei alternativen „Betrugsmodalitäten“ gegeben ist. Die in § 40 Abs 1 lit a und b FinStrG beschriebenen Tatbegehungsvarianten sind idR bereits vom Abgabebetrug nach § 33 iVm § 39 FinStrG erfasst.³⁴ Der Umsatzsteuerbetrug erfolgt dabei unter Verwendung falscher, unrichtiger oder unvollständiger Umsatzsteuererklärungen bzw Unterlagen oder durch das Verschweigen von gesetzlich-notwendigen, umsatzsteuerrelevanten Informationen. Völlig neu in der österreichischen Rechtsordnung ist die Subsumtion der Einreichung von richtigen Umsatzsteuererklärungen unter den „Betrugsbegriff“, wobei die ausgewiesene Umsatzsteuerschuld nicht entrichtet oder eine unrechtmäßige Umsatzsteuergutschrift geltend gemacht wird (§ 40 Abs 1 lit c FinStrG). Derartige Verhaltensweisen führten bisher nicht zu einer Strafbarkeit nach dem FinStrG, da es an der Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht fehlte. Diese ist für die Strafbarkeit nach § 33 Abs 1 FinStrG und somit auch für das Vorliegen eines Abgabebetrugs gem § 33 iVm § 39 FinStrG notwendig.³⁵ Um eine einheitliche Strafverfolgung von allen in der PIF-RL pönalisierten Varianten des Umsatzsteuerbetrugs zu gewährleisten, wurde mit § 40 FinStrG eine eigenständige Norm geschaffen.³⁶

1.2. Ausschluss des Betrugs nach §§ 146 ff StGB

Prinzipiell können Konkurrenzen zwischen Finanzvergehen und anderen gerichtlich strafbaren Handlungen bestehen (§ 22 Abs 1 FinStrG). Dabei kommen sowohl echte Konkurrenz – Strafbarkeit aufgrund beider Normen – als auch Scheinkonkurrenz – Strafbarkeit nach einer Norm aufgrund desselben Unrechts-

31 Vgl *Momsen/Leszczynska*, Stellungnahme (2018) 7.

32 Vgl AB 644 BlgNR 26. GP 40.

33 Vgl *Staffler*, ZfRV 2018, 52 (57).

34 Vgl AB 644 BlgNR 26. GP 40.

35 Vgl *Huber*, JSt 2019, 540 (541).

36 Siehe AB 644 BlgNR 26. GP 40 f.

und Schuldgehalts der beiden Normen – in Frage. Die entsprechenden Regelungen für echte Konkurrenz sind in §§ 21 f FinStrG normiert. Im Rahmen der Scheinkonkurrenzen ist im FinStrG nur eine Regelung für den Fall der ausdrücklichen Subsidiarität zu finden (§ 22 Abs 2–4 FinStrG).³⁷

Seit der Finanzstrafgesetznovelle 1975³⁸ ist in § 22 Abs 2 FinStrG bestimmt, dass auf betrügerische Weise oder durch Täuschung begangene Finanzvergehen ausschließlich nach dem FinStrG zu bestrafen sind. Dem Grunde nach ist diese Regelung sinnvoll, denn sonst würde in den meisten Fällen neben dem Finanzdelikt auch der Tatbestand des § 146 StGB vorliegen.³⁹ Denn § 146 StGB ist prinzipiell auch für Straftaten auf öffentliches Vermögen anwendbar.⁴⁰

Durch diese Bestimmung kommt es zum Ausschluss von Idealkonkurrenz zwischen Finanzvergehen und Betrug nach §§ 146 ff StGB. Dies gilt unabhängig davon, ob die Tat vor dem Gericht oder vor der Finanzstrafbehörde abgehandelt wird. Im Ergebnis kommt es zu einer Privilegierung des Täters.⁴¹ Es wird angenommen, dass der Täuschungs- oder Betrugsvorsatz bei vorsätzlich begangenen Finanzvergehen inhärent ist und bereits bei der Sanktion des Finanzvergehens Berücksichtigung findet. Selbst im Fall einer qualifizierten Betrugsbegehung (zB nach §§ 146, 147 Abs 3 StGB⁴²) führt dies zu einer Privilegierung des Täters, da das StGB für eine derartige Betrugstat erheblich höhere Freiheitsstrafen vorsehen würde.⁴³ Das allgemeine Betrugsdelikt lebt auch nach einer Selbstanzeige gem § 29 FinStrG nicht mehr auf.⁴⁴ Nach hL gilt § 22 Abs 2 FinStrG auch im Fall von Finanzordnungswidrigkeiten, da diese aufgrund von § 1 Abs 1 Satz 1 FinStrG ebenfalls als Finanzvergehen zu qualifizieren sind (siehe dazu noch unter Kap 4.2.2.2.).⁴⁵

Anderes gilt, wenn die Abgabepflicht bloß vorgetäuscht wird und der Täter in Wahrheit gar keine Steuer abzuführen hätte. In diesem Fall ist der Täter aufgrund seines betrügerischen Verhaltens nach §§ 146 ff StGB zu verurteilen (siehe dazu im Detail unter Kap 4.2.2.1.).⁴⁶

37 Vgl *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 990 ff.

38 Siehe BGBl 1975/335.

39 Vgl *Schmoller*, ZWF 2018, 246 (248); sowie *Köck*, FinStrG⁵ § 22 Rz 2.

40 Siehe *Kert*, SbgK § 146 Rz 218.

41 Vgl *Schmoller*, ZWF 2018, 246 (248); sowie *Köck*, FinStrG⁵ § 22 Rz 2.

42 Allein aufgrund der Höhe des betrügerisch erbeuteten Betrags wird im StGB ein Betrug zu einem qualifizierten Betrug (vgl § 147 StGB idF BGBl I 2015/154).

43 Vgl *Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz⁵ § 22 Rz 8 ff.

44 OGH 14.1.2010, 13 Os 187/08m; *Lässig*, WK² StGB § 29 FinStrG Rz 3.

45 Vgl *Köck*, FinStrG⁵ § 22 Rz 2; *Lässig*, WK² StGB § 22 FinStrG Rz 7; *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 1036; *Seewald/Tannert*, FinStrG § 22 Anm zu E 23; *Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz⁵ § 22 Rz 14; aA OGH 25.5.1993, 14 Os 74/93.

46 Vgl OGH 19.10.1982, 10 Os 180/81 = EvBl 1983, 446; OGH 12.9.1985, 13 Os 45/85; OGH 25.5.1993, 14 Os 74/93; OGH 26.2.2008, 11 Os 139/07m; OGH 9.10.2012, 11 Os 103/12z.

1.3. Notwendigkeit von „finanzstrafrechtlichen Betrugs- tatbeständen“

Aufgrund der zunehmenden Globalisierung stiegen die Möglichkeiten für Abgabekriminalität im großen Stil stark an. Dies führt zu einem erheblichen Schaden für die Volkswirtschaft. Durch die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010 wurde für vorsätzliche Finanzvergehen, denen eine besonders schwere kriminelle Energie zugrunde liegt, wie bei Umsatzsteuerkarussellen, Missing-Trader-Konstruktionen oder sonstigen Verschleierungshandlungen mittels undurchsichtiger Gesellschaftsstrukturen, die Verhängung von Freiheitsstrafen möglich.⁴⁷ Dies stellte einen Bruch mit der österreichischen Tradition dar, wonach für Delikte des Finanzstrafrechts primär Geldstrafen vorgesehen waren und somit deutlich mildere Strafen normiert waren als im StGB.⁴⁸

Zusätzlich gibt es für den Umsatzsteuerbetrug einen weiteren Betrugstatbestand im FinStrG (siehe dazu bereits Kap 1.1.3.3.). Umsatzsteuerbetrug stellt ein erhebliches Problem dar, da dem Staat im Gegensatz zur klassischen Steuerhinterziehung nicht nur Einnahmen entgehen, sondern zumeist durch einen unrechtmäßigen Vorsteuerabzug Geldmittel entzogen werden. Vor allem in Branchen mit hohen Warenverkaufspreisen besteht vermehrt das Risiko eines Umsatzsteuerbetrugs, da hier in relativ kurzer Zeit ein hohes Transaktionsvolumen generiert werden kann. Dazu zählen der Handel mit Elektrogeräten, Treibhausgasemissions- und Elektrizitätszertifikaten, werthaltigen Abfallstoffen und Gold sowie bei Bau- und Reinigungsleistungen.⁴⁹ Es kommt zu Auswirkungen auf die gesamte EU, da die Mehrwertsteuereinnahmen ein Teil der EU-Eigenmittel sind.⁵⁰ Der EU entgehen durch Umsatzsteuerbetrug Schätzungen zufolge zwischen EUR 27 und 35 Mrd pro Jahr an Steuereinnahmen.⁵¹ Die Europäische Kommission geht sogar von einem jährlichen Schaden um EUR 150 Mrd aus. In den Jahren 2012–2016 wurde allein in Österreich pro Jahr rund EUR 2,4 Mrd weniger Umsatzsteuer eingehoben als erwartet.⁵² Es erscheint sinnvoll, eine EU-weite, strafrechtliche Sanktionierung festzusetzen, um dem Umsatzsteuerbetrug besser entgegenwirken zu können. Dies ist durch die Erlassung der PIF-RL erfolgt. Die Regelung des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs gem § 40 FinStrG ist das Resultat der Bestrebung die Vorgaben der EU umzusetzen.

47 Siehe RV 874 BlgNR 24. GP 10.

48 Vgl *Schmoller*, ÖJZ 2013, 1065 (1066).

49 Vgl *Huber/Huber*, Brennpunkt Betriebsprüfung 187 (195 ff).

50 Vgl *Auer*, Mehrwertsteuerbetrugsbekämpfung 32.

51 Vgl *Braml/Felbermayr*, The EU Self-Surplus Puzzle 23.

52 Vgl *Center for Social and Economic Research*, Final Report, TAXUD/2015/CC/131, 16 und 42.

1.4. Gerichtliche Zuständigkeit für den „finanzstrafrechtlichen Betrug“

Die ausschließliche Gerichtszuständigkeit ergibt sich beim Abgabebetrag gem § 39 FinStrG aus der Formulierung des Gesetzestextes. So liegt dieser jedenfalls nur vor, wenn „[...] ausschließlich durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen [...]“ begangen werden.

Finanzvergehen können gem § 53 FinStrG entweder in die Zuständigkeit der Finanzbehörde oder des Gerichts fallen. Die gerichtliche Zuständigkeit ergibt sich aus § 53 Abs 1–2 FinStrG. Ausschlaggebend hierfür sind die vorsätzliche Tatbegehung sowie der strafbestimmende Wertbetrag. Als strafbestimmender Wertbetrag kommen der Verkürzungsbetrag oder die ungerechtfertigte Abgabengutschrift bei Abgabenhinterziehungen (§ 33 FinStrG), beim Schmuggel (§ 35 Abs 1 FinStrG) der auf die betroffene Ware entfallende Abgabebetrag oder der Verkürzungsbetrag bei der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§ 35 Abs 2 und 3 FinStrG) sowie der Abgabenhehlerei (§ 37 FinStrG) in Frage. Dieser ist eine reine Rechengröße, deren Höhe nicht vom Vorsatz des Täters umfasst sein muss.⁵³ Prinzipiell muss der strafbestimmende Wertbetrag EUR 100.000,- bzw die Summe der strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren Finanzvergehen mit der gleichen sachlichen Zuständigkeit EUR 100.000,- übersteigen (§ 53 Abs 1 FinStrG). Beim Schmuggel, der Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben sowie bei der Abgabenhehlerei ist ein strafbestimmender Wertbetrag größer EUR 50.000,- ausreichend für die Begründung der gerichtlichen Zuständigkeit (§ 53 Abs 2 FinStrG). Ein Abgabebetrag umfasst also immer zumindest einen strafbestimmenden Wertbetrag iHv EUR 100.000,- bzw EUR 50.000,-. Ob beim Abgabebetrag eine Zusammenrechnung der strafbestimmenden Wertbeträge mehrerer Finanzvergehen möglich ist, um die maßgebliche Wertgrenze zu erreichen, ist nach wie vor strittig (siehe dazu im Detail Kap 2.2.2.1.).⁵⁴

Im Zuge der Einführung des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs gem § 40 FinStrG durch das EU-FinAnpG 2019 wurde auch die Zuständigkeitsregelung in § 53 FinStrG um einen weiteren Absatz (§ 53 Abs 1a FinStrG) ergänzt. Demnach liegt bei § 40 FinStrG immer die Zuständigkeit des Gerichts vor. Diese Ergänzung war laut *Lässig* notwendig, da die Strafdrohung des § 40 FinStrG primär eine Freiheitsstrafe und nicht eine wertbetragsabhängige Geldstrafe vorsieht.⁵⁵ Denn die Zuständigkeit des Gerichts nach § 53 Abs 1 FinStrG ergebe sich nur bei Delikten, deren

53 ZB *Lässig*, WK² StGB § 53 FinStrG Rz 2 f.

54 ZB *Lässig*, WK² StGB § 39 FinStrG Rz 3 f; OGH 15.4.2015, 13 Os 115/14g = Jus-Extra OGH-St 4925 = EvBl-LS 2015/124 = ZWF 2015, 200 = ZWF 2015, 253 = AnwBl 2015, 568 = JSt-LS OGH 2015, 489 = ZWF 2016, 31 = SSt 2015/21 = ZWF 2019, 125 = ZWF 2019, 203; OGH 6.9.2017, 13 Os 4/17p = JSt-LS OGH 2018, 166 = Jus-Extra OGH-St 5191 = RZ 2018 EÜ110 = ZWF 2019, 203 = SSt 2017/54; OGH 18.5.2022, 13 Os 126/21k; OGH 19.10.2022, 13 Os 46/22x = ZWF 2023, 40; OGH 23.11.2022, 13 Os 45/22z; aA *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg* § 39 Rz 280.

55 *Lässig*, WK² StGB § 53 FinStrG Rz 14/1.

1.4. Gerichtliche Zuständigkeit für den „finanzstrafrechtlichen Betrug“

Strafdrohung vom strafbestimmenden Wertbetrag abhängt.⁵⁶ Dies ist insofern schlüssig, als eine Auslegung eng am Wortlaut von § 53 Abs 1 FinStrG erfolgt; allerdings wäre dadurch bei nach § 39 FinStrG qualifizierten Delikten⁵⁷ nur bei Taten im Ausmaß von über EUR 500.000,- eine gerichtliche Zuständigkeit für die Aburteilung des Abgabebetruhs gegeben. Denn nur für den Abgabebetrag, dessen strafbestimmender Wertbetrag EUR 500.000,- überschreitet, hängt die Strafe vom strafbestimmenden Wertbetrag ab. Die Strafdrohung für Taten, die diesen Betrag nicht überschreiten, sieht, wie beim grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug, primär eine Freiheitsstrafe von mindestens einem Jahr vor und hängt entsprechend dem Gesetzeswortlaut nicht vom strafbestimmenden Wertbetrag ab. Dies wäre wohl insofern eigenartig, als die „Qualifikation Abgabebetrag“ die Gerichtszuständigkeit hinsichtlich aller Grunddelikte als Tatbestandsvoraussetzung hat und die jeweiligen Grunddelikte des Abgabebetruhs aufgrund der vom strafbestimmenden Wertbetrag abhängenden Strafdrohung in die Zuständigkeit der Gerichte fallen würden. In weiterer Folge wären aber aufgrund des Wortlauts des § 53 Abs 1 FinStrG, mangels Abhängigkeit vom strafbestimmenden Wertbetrag in der Strafdrohung des § 39 Abs 3 lit a FinStrG, für die Aburteilung der nach § 39 FinStrG qualifizierten Delikte, nicht die Gerichte zuständig. Dies ist denkunmöglich, denn dadurch wären im Ergebnis für den Abgabebetrag nicht mehr die Gerichte zuständig. Der Tatbestand des Abgabebetruhs wäre nie erfüllt, da dessen Strafdrohung in § 39 Abs 1 lit a FinStrG nicht den Anforderungen der gerichtlichen Zuständigkeit nach § 53 Abs 1 FinStrG entspreche. Folglich muss § 53 FinStrG mE teleologisch interpretiert werden, wonach der maßgebliche Wertbetrag für eine Gerichtszuständigkeit nicht allein durch die Formulierung der Strafdrohung bestimmt werden kann, sondern sich aus der Höhe des verursachten bzw intendierten „Schadens“ ergeben muss. Infolgedessen ist § 53 Abs 1a FinStrG nur von deklarativer Bedeutung. Denn die Gerichtszuständigkeit ergibt sich bereits aus § 53 Abs 1 FinStrG, da der grenzüberschreitende Umsatzsteuerbetrug ein Vorsatzdelikt ist und der Umsatzsteuerausfall zumindest EUR 10 Mio beträgt. Dadurch sind beide in § 53 Abs 1 FinStrG geforderten Voraussetzungen (vorsätzliche Tat und Überschreiten des maßgeblichen Wertbetrags iHv EUR 100.000,-) erfüllt. Die ausschließliche Gerichtszuständigkeit ergibt sich wohl auch anhand einer systematischen Interpretation von § 40 Abs 2 iVm § 15 Abs 3 FinStrG.⁵⁸ Denn § 15 Abs 3 FinStrG legt fest, dass Freiheitsstrafen, die drei Monate übersteigen, nur von Gerichten verhängt werden dürfen.

Für den „finanzstrafrechtlichen Betrug“ nach §§ 146 ff StGB liegt immer die Zuständigkeit des Gerichts vor.

⁵⁶ Siehe *Glaser*, Finanzstrafrecht 67.

⁵⁷ Der Abgabebetrag nach § 39 FinStrG ist eine Deliktsqualifikation zur Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG, dem Schmuggel nach § 35 Abs 1 FinStrG, der Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben nach § 35 Abs 2 und 3 FinStrG und der Abgabehhehlerei nach § 37 Abs 1 FinStrG (*Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg* § 39 Rz 285).

⁵⁸ Siehe dazu auch *Lässig*, WK² StGB § 53 FinStrG Rz 14/1.

1.5. Diskutierte Problemstellungen

Anhand der einleitenden Darstellung der Betrugsbegriffe (siehe Kap 1.1.) wird klar, dass dem Betrug nicht immer das gleiche Verständnis zugrunde liegt. Sogar innerhalb des Strafrechts gibt es Unterschiede. So sind die Betrugstatbestände des FinStrG völlig losgelöst vom Betrug nach § 146 StGB zu beurteilen. Eine Verbindung zum allgemeinen Betrugstatbestand wurde durch die Judikatur geschaffen, die in gewissen Situationen auch in der Sphäre des Abgabenrechts eine Bestrafung nach § 146 StGB vorsieht („finanzstrafrechtlicher Betrug“ nach § 146 StGB).

Bisher gibt es in Österreich keine monographische Abhandlung zur Thematik des „finanzstrafrechtlichen Betrugs“. Zum Abgabebetrag wurden zwar einige Beiträge verfasst, allerdings beschäftigen sich diese idR nur mit Teilaspekten;⁵⁹ zudem bestehen zwei nicht veröffentlichte Dissertationen aus den Jahren 2013⁶⁰ und 2014⁶¹, zwei Diplomarbeiten aus 2011⁶² und 2018⁶³ sowie eine Masterarbeit aus 2013⁶⁴. In Bezug auf den grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug gibt es aufgrund seiner Neuheit nur einige wenige Beiträge, welche sich relativ oberflächlich mit der neuen Norm beschäftigen.⁶⁵ Für eine eingehende Darstellung ist auch eine Behandlung des „finanzstrafrechtlichen Betrugs“ nach §§ 146 ff StGB notwendig, zumal in diesem Bereich durchaus aufzuarbeitende Aspekte vorhanden sind.⁶⁶

Ziel dieser Untersuchung ist es, mithilfe der juristischen Auslegungsmethoden zu analysieren, welche betrügerischen Verhaltensweisen im Zusammenhang mit Abgaben strafbar⁶⁷ sind bzw welches Verhalten als „betrügerisch“ iSd FinStrG angesehen wird und wann eine Strafbarkeit nach dem allgemeinen Betrugsdelikt zu erfolgen hat. Dabei sollen die Eigenheiten des „finanzstrafrechtlichen Betrugs“ dargelegt werden. Durch eine möglichst umfassende Aufbereitung der bestehenden Problembereiche zu den drei „finanzstrafrechtlichen Betrugstatbeständen“ soll ein Beitrag für ein besseres Verständnis geleistet werden.⁶⁸

59 Vgl ua *Brandl*, Finanzstrafrecht 2012, 113; *Kotschnigg*, SWK 2011, 600; *T. Leitner*, SWK 2012, 75; *Schmitt/Köck*, ÖJZ 2016, 441; *Schmoller*, ÖJZ 2013, 1065; *Seiler*, SWK 2012, 634; *Stürzer*, ZWF 2019, 125.

60 *Hauss*, Abgabebetrag, Dissertation (2013).

61 *Tomisser*, Abgabebetrag, Dissertation (2014).

62 *Kreiner*, Betrug nach § 146, 147 StGB, Diplomarbeit (2011).

63 *Strimitzer*, § 39 Abs 1 lit a FinStrG unter besonderer Berücksichtigung seiner Ausnahmen (Graz 2018).

64 *Leopold*, Emanzipation des Strafrechts, Diplomarbeit (2013).

65 *ZB Brandl/Burghart*, ZWF 2019, 193; *Huber*, JSt 2019, 540 (541 f); *Kert*, ZWF 2019, 131; *Lässig*, WK² StGB § 40 FinStrG; *Seilern-Aspang*, taxlex 2019, 328; *Seilern-Aspang*, JSt 2019, 544; *J. Tumpel*, ZWF 2020, 42.

66 Vgl *Koch*, SWK 1997, 478.

67 Es geht hier um die Frage, wann aufgrund eines betrügerischen Elements eine strengere Strafe erfolgt als nach dem „Standard“-Finanzvergehen (Abgabenhinterziehung, Schmuggel usw).

68 In dieser Untersuchung wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit das generische Maskulinum verwendet. Weibliche und anderweitige Geschlechteridentitäten werden dabei ausdrücklich mitgemeint, soweit es für die Aussage erforderlich ist.