

## Artikel I

### **Strafrecht und Strafverfahrensrecht in Angelegenheiten der bundesrechtlich oder durch Rechtsvorschriften der Europäischen Union geregelten Abgaben und der Monopole**

#### **Erster Abschnitt**

#### **Finanzstrafrecht**

#### **I. Hauptstück**

#### **Allgemeiner Teil**

#### **Allgemeine Bestimmungen**

**§ 1.** (1) Finanzvergehen sind die in den §§ 33 bis 52 mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen. Finanzvergehen sind auch andere ausdrücklich mit Strafe bedrohte Taten, wenn sie in einem Bundesgesetz als Finanzvergehen oder als Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet sind.

(2) Nach Maßgabe des § 28a sind auch Verbände im Sinne des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes für Finanzvergehen verantwortlich.

(3) Vorsätzliche Finanzvergehen, die mit einer zwingend zu verhängenden Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht sind, sind Verbrechen im Sinne des § 17 Abs. 1 StGB.

[BGBl I 2010/104]

#### **Übersicht**

I.	Kommentar zu § 1	
	A. Finanzvergehen.....	1–11
	B. Tat (Handlung oder Unterlassung) .....	12, 12a
	1. Willkürliches Verhalten .....	13–17
	2. Tatbildmäßiges Verhalten .....	18, 19
	a) Subjekt .....	20
	b) Handlung.....	21
	aa) Formaldelikte.....	22
	bb) Erfolgsdelikte .....	23, 24
	cc) Begehungsdelikte (Kommissivdelikte).....	25
	dd) Unterlassungsdelikte (Omissivdelikte) .....	26, 27
	ee) Dauerdelikte.....	28, 29
	ff) Fortgesetztes Delikt.....	30–34
	c) Objekt.....	35
	d) Modalitäten der Handlung .....	36
	3. Rechtswidrigkeit.....	37
	4. Schuld.....	38
	C. Täter .....	39–45
II.	Rechtsprechung zu § 1	

## I. Kommentar zu § 1

### A. Finanzvergehen

§ 1 Abs 1 stellt das Finanzstrafrecht ausdrücklich unter das auch verfassungsrechtlich abgesicherte Legalitätsprinzip (Art 18 B-VG, Art 7 Abs 1 EMRK). Es folgt dabei dem § 1 Abs 1 StGB. Aus dieser Bestimmung des § 1 FinStrG ergibt sich auch die Geltung des Analogieverbotes für den Bereich des Finanzstrafrechtes (EB FinStrGNov 1975). Näheres dazu unten bei § 4 Rz 4.

Der Begriff des Finanzvergehens wird in § 1 Abs 1 eigenständig und unabhängig von der Höhe der Strafdrohung sowie der gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Zuständigkeit definiert (*Höpfel*, WK<sup>2</sup>, § 17 Rz 29). Im Finanzstrafgesetz selbst sind nur die in den §§ 33 bis 52 strafbar erklärten Handlungen und Unterlassungen Finanzvergehen. Danach sind auch Finanzordnungswidrigkeiten Finanzvergehen iS des § 1 FinStrG (VwGH 22.6.1962, 393/60 [R 49/42]). Finanzvergehen können seit Inkrafttreten der FinStrGNov 2010 (BGBl I 2010/114) auch Verbrechen iS des § 17 Abs 1 StGB sein (s unten Rz 4). Keine Finanzvergehen sind aber die gerichtlich strafbaren Taten des Art II (§§ 248 bis 252). Bei diesen handelt es sich um Vergehen iS des § 17 StGB. Eine Ausweitung der im Finanzstrafgesetz umschriebenen Tatbestände ist nur durch Bundesgesetz möglich. Darin muss eine Tat ausdrücklich mit Strafe bedroht und als Finanzvergehen oder Finanzordnungswidrigkeit bezeichnet sein.

In anderen Bundesgesetzen sind die folgenden Finanzvergehen enthalten:

- § 85 Außenwirtschaftsgesetz 2011 (BGBl I 2011/26 idgF),
- § 7 Ausfuhrerstattungsgesetz – AEG (BGBl 1994/660 idgF),
- § 29 Marktordnungsgesetz 2007 – MOG 2007 (BGBl I 2007/55 idgF89),
- § 11 Mineralölsteuergesetz 1995 (BGBl 1994/630 idgF),
- § 42 Tabakmonopolgesetz 1996 – TabMG 1996 (BGBl 1995/830 idgF),
- § 91 Alkoholsteuergesetz (BGBl 1994/703 idgF),
- § 7 Produktpirateriegesetz 2004 – PPG 2004 (BGBl I 2004/56 idgF),
- §§ 7 Abs 6, 8 Artenhandelsgesetz 2009 (BGBl I 2010/16),
- § 5 Bundesgesetz über Produkte, deren Ein- und Ausfuhr sowie Inverkehrbringen aus Tierschutzgründen verboten ist (BGBl I 2010/19),
- § 7 Kontenregister- und Konteneinschaugesetz (BGBl I 2015/116 idgF),
- § 13 Kapitalabfluss-Meldegesetz (BGBl I 2015/116 idgF),
- §§ 107, 108 Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz (BGBl I 2015/116 idgF),
- § 15 Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (BGBl I 2017/136 idgF).

Die Finanzvergehen sind Vergehen im technischen Sinne. Anders als das Verwaltungsstrafgesetz verwendet das Finanzstrafgesetz auch im verwaltungsbehördlichen Strafverfahren nicht den Begriff der „Verwaltungsübertretung“. Seit der FinStrG-Novelle 2010 sind gemäß dem angefügten Abs 3 nunmehr Finanzvergehen mit einer mehr als dreijährigen zwingend (primär) angedrohten Freiheitsstrafe **Verbrechen** iS des § 17 Abs 1 StGB. Damit wurde eine diesbezügliche Streitfrage durch den Gesetzgeber klargestellt (*Höpfel*, WK<sup>2</sup>, § 17 Rz 29a; *Reger*, ÖStZ 2010, 550). Solch hohe Strafdrohungen sehen nunmehr die Tatbestände der §§ 38a und 39 FinStrG vor. Dies hat sowohl materiell-

rechtliche als auch verfahrensrechtliche Auswirkungen. Die genannten Tatbestände sind auf Grund der Strafdrohung Vortaten zur Geldwäscherei nach § 165 Abs 1 StGB. Auch ist die Verwirklichung des Deliktes der kriminellen Vereinigung nach § 278 Abs 1 StGB möglich (Höpfel, WK<sup>2</sup>, § 17 Rz 8 f), wird jedoch im Falle der bandenmäßigen Tatbegehung gem § 38a Abs 1 lit a FinStrG von dieser verdrängt (s Kommentar zu § 38a Rz 2). In prozessrechtlicher Hinsicht ergeben sich damit für die Aufklärung von „Finanzverbrechen“ erweiterte Ermittlungsbefugnisse. So stehen die Möglichkeiten des Scheingeschäfts (§ 129 Z 3 StPO), der optischen und akustischen Überwachung (§ 136 Abs 1 Z 2 StPO) und der automationsunterstützte Datenabgleich (§ 141 Abs 2 StPO) zur Verfügung. Auswirkungen ergeben sich auch auf die Zulässigkeit des Abwesenheitsverfahrens gem § 427 StPO, die Wiederaufnahme zum Nachteil des Verurteilten gem § 356 Z 3 StPO und die Dauer der Untersuchungshaft gem § 178 Abs 1 Z 2 StPO (Höpfel, WK<sup>2</sup>, § 17 Rz 10 ff).

Hinzuweisen ist darauf, dass seit dem Inkrafttreten des Strafrechtsänderungsgesetzes 2017 – in Umsetzung der 4. Geldwäsche-Richtlinie (Richtlinie [EU] 2015/849) – alle Vermögensbestandteile, die aus einer mit mehr als einjähriger Freiheitsstrafe bedrohten strafbaren Handlung stammen, als Vortat der Geldwäscherei (§ 165 StGB) in Betracht kommen. Dadurch können alle Finanzvergehen, die in die gerichtliche Zuständigkeit fallen, eine **Vortat der Geldwäscherei** nach § 165 StGB sein, weil sie entweder primär (§§ 38a und 39 FinStrG) oder neben Geldstrafen abstrakt mit mehr als einjähriger Freiheitsstrafe bedroht sind (ErlRV 1621 BlgNR 25. GP zu § 165 und § 278c Abs 1 StGB). Zum Begriff der Vermögensbestandteile s ausführlich *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 140 und *Flora* in *Kert/Lehner* (Hrsg), FS Höpfel, 161 (167 f).

- 4 Nur im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren verfolgbar sind gem § 53 Abs 1 u 2 iVm § 53 Abs 6 FinStrG die verbotene Herstellung von Tabakwaren gem § 43 FinStrG, die Verletzung der Verschlussicherheit gem § 48 FinStrG, die Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise gem § 48a FinStrG, die Verletzung von Verpflichtungen im Bargeldverkehr gem § 48b, Vergehen nach § 29 MOG 2007 sowie die Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49 bis 51a FinStrG, § 42 TabMG 1996, § 7 Abs 2 PPG 2004, § 8 Abs 5 ArtHG 2009 und § 11 Abs 2 Mineralölsteuergesetz 1995. Kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung sind darüber hinaus auch die Finanzvergehen nach § 52 FinStrG, § 85 AußWG 2011, § 7 Abs 1 PPG 2004, § 5 BG über Produkte, deren Ein- und Ausfuhr sowie Inverkehrbringen aus Tierschutzgründen verboten ist und §§ 7 Abs 6, 8 Abs 1 bis 3 ArtHG nur im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren zu ahnden. Dasselbe gilt für die Finanzvergehen nach § 7 Abs 1 und 2 Kontenregister- und Konteneinschaugesetz, § 13 Kapitalabfluss-Meldegeseztz und §§ 107 und 108 Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz sowie § 15 Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz. Eine Ahndung durch das Gericht wird hier ex lege ausgeschlossen.
- 5 Bei den nicht ausdrücklich als Finanzordnungswidrigkeiten bezeichneten Finanzvergehen nach §§ 43, 48, 48a und 48b FinStrG sowie § 29 MOG 2007, § 91 Alkoholsteuergesetz, § 5 BG über Produkte, deren Ein- und Ausfuhr sowie Inverkehrbringen aus Tierschutzgründen verboten ist, § 8 Abs 1 bis 3 ArtHG 2009 und § 7 Abs 1 PPG 2004 richtet sich die Höhe der Strafe nicht nach einem strafbestimmenden Wertbetrag. Da die ge-

richtliche Zuständigkeit gem § 53 Abs 1 und 2 aber ausdrücklich von der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages abhängt, kommt für diese Finanzvergehen ausschließlich die verwaltungsbehördliche Zuständigkeit in Frage.

Gem § 53 Abs 5 FinStrG hat das Gericht Finanzordnungswidrigkeiten niemals zu ahnden. Die im FinStrG selbst und die in den Nebengesetzen genannten Finanzordnungswidrigkeiten sind daher ausschließlich von den Finanzstrafbehörden zu verfolgen. 6

Je nach der im § 53 FinStrG festgelegten Zuständigkeit sind folgende Finanzvergehen 7 entweder gerichtlich oder verwaltungsbehördlich strafbar: §§ 33, 35, 37, 44 und 46 FinStrG sowie § 7 Abs 1 AEG und § 11 Abs 1 MinStG 1995.

Nur im gerichtlichen Finanzstrafverfahren zu ahnden sind kraft ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung die Finanzvergehen nach § 39 FinStrG. 8

Bei Finanzvergehen handelt es sich grundsätzlich um Verstöße gegen Abgaben- und Monopolvorschriften iS des § 2 FinStrG. Dies ergibt sich auch programmatisch aus der Überschrift des Art I. Verletzt werden hierdurch in der Regel die Steuerhoheit des Bundes (Art 10 Abs 1 Z 4 B-VG, § 7 F-VG und §§ 7 ff FAG 2008) und die finanziellen Interessen der Europäischen Union. Dabei ist es allerdings unerheblich, ob die Einnahmen letzten Endes dem Bund, einer anderen Körperschaft (zB Land, Gemeinde) oder der Europäischen Union zufließen, wem also die Ertragshoheit zusteht. Die Verletzung der Steuerhoheit anderer Körperschaften ist im FinStrG nicht unter Strafsanktion gestellt. Für den Bereich der landesgesetzlichen Abgabenstrafrechte gilt das VStG (§ 254 FinStrG). In letzter Zeit wurden jedoch auch vermehrt Finanzstraftatbestände geschaffen, die nicht der Sanktionierung von Zuwiderhandlungen gegen Abgaben-, Zoll- oder Monopolvorschriften dienen. Dazu zählen insbesondere die Finanzvergehen nach § 48b FinStrG, § 5 BG über Produkte, deren Ein- und Ausfuhr sowie Inverkehrbringen aus Tierschutzgründen verboten ist, § 8 ArtHG 2009 und § 7 PPG 2004. 9

Jedes Strafgesetz bezweckt den **Schutz bestimmter Rechtsgüter**. Die Deliktstatbestände sind daher nach den verschiedenen Rechtsgütern ausgerichtet, der jeweilige Rechtsgutbegriff ist die Grundlage ihres Aufbaues. Hierbei ist zwischen Individual- und Universalrechtsgütern zu unterscheiden. Die **Individualrechtsgüter** sind Rechtsgüter des Einzelnen, wie zB Leben, Eigentum oder Freiheit, die **Universalrechtsgüter** sind Rechtsgüter der Gesamtheit. Sie sind ideelle Werte der Sozialordnung (vgl *Kienapfel/Höpfel/Kert, AT*<sup>15</sup>, Z 3 Rz 6 ff). Der konkrete Gegenstand, der durch die tatbestandsmäßige Handlung oder Unterlassung in Mitleidenschaft gezogen wird, ist das Deliktobjekt (Tatobjekt). So wird zB durch den Diebstahl von im Eigentum des Staates stehenden Sachen, den Deliktobjekten, das Rechtsgut Eigentum verletzt, denn der Schaden trifft wohl den Staat, aber in seiner Eigenschaft als Eigentümer iS des bürgerlichen Rechtes. Durch das FinStrG wird aber nicht das Eigentum des Staates, sondern seine Finanzhoheit geschützt (OGH 17.10.1974, 13 Os 117 120/74, VwGH 11.2.1987, 87/16/0131, vgl auch OGH 21.11.1991, 14 Os 127/90 [R 33(2)/65] und VwGH 11.11.1992, 92/13/0179 [R 33(2)/61]). 10

Der Abgabensanspruch des Staates ist ein Rechtsgut, das angesichts der weit reichenden Aufgaben des modernen, das Sozialleben gestaltenden Staates und im Interesse der gesamten Gesellschaft in besonderem Maße des Schutzes bedarf. Darüber hinaus kommt dieser 11

Rechtsverfolgung die weitere Funktion zu, gleiche Wettbewerbsbedingungen zu schaffen, indem verhindert wird, dass Einzelne durch Steuerunehrlichkeit Kostenvorteile erzielen, die geeignet sind, die Konkurrenzfähigkeit der Steuerehrlichen zu verschlechtern (FBA FinStrG). Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ergibt sich, dass im FinStrG nur Universalrechtsgüter geschützt werden, nicht aber das Individualrechtsgut des Eigentums, auch wenn der Staat durch die Verkürzung von Abgaben und durch Eingriffe in Monopolrechte finanzielle Einbußen erleidet (OGH 17.10.1974, 13 Os 117 120/74).

## B. Tat (Handlung oder Unterlassung)

- 12** Ein Finanzvergehen ist **ein willkürliches, tatbildmäßiges, rechtswidriges und schuldhaftes menschliches Verhalten**. Fehlt auch nur eine dieser Voraussetzungen, dann liegt ein Finanzvergehen nicht vor.

Die Verletzung von Geboten und Verboten durch eine natürliche Person stellt sich in Form einer Handlung oder Unterlassung dar. Das Finanzstrafgesetz enthält keine ausdrückliche Regelung über die „Begehung durch Unterlassung“ wie das StGB in seinem § 2. Die Bezeichnung der Finanzvergehen im § 1 FinStrG als mit Strafe bedrohte Taten, wobei „Taten“ ausdrücklich sowohl Handlungen als auch Unterlassungen sein können, bezieht sich unmittelbar auf die einzelnen Tatbestände der §§ 33 bis 52 FinStrG und der Nebengesetze. Es kommt daher auf den jeweiligen Tatbestand an, ob das dort rechtlich umschriebene Finanzvergehen nur durch positives Tun oder auch durch Unterlassen einer Pflicht zum Tätigwerden begangen werden kann. Da jedoch die bedeutsamsten Finanzvergehen Verletzungen von gesetzlichen Verpflichtungen darstellen (vgl §§ 33, 34, 35, 36, 44, 45, 48a, 48b, 49, 49a, 49b, 50, 51 FinStrG), erschien es entbehrlich, eine besondere Regelung der Begehung durch Unterlassung in das Finanzstrafgesetz aufzunehmen (vgl den Bericht des FBA zur FinStrGNov 1975, zu § 1). Im Übrigen hat § 2 StGB für die Strafbarkeit unechter Unterlassungsdelikte in Wahrheit weniger konstitutive Funktion denn klarstellende Bedeutung (zutreffend *Schmoller*, ÖJZ 2011, 397 [400]). Die Auffassung *Strickers* (Jahrbuch Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 2013, 118 f), der aus dem Fehlen einer dem § 2 StGB vergleichbaren Bestimmung im FinStrG folgert, dass die Strafbarkeit unechter Unterlassungsdelikte im FinStrG nicht konstruiert werden kann, überzeugt nicht.

- 12a** Dass nur ein menschliches Verhalten strafrechtlich von Bedeutung sein kann, wird auch durch den mit dem AbgÄG 2005 (BGBl I 2005/161) eingefügten § 1 Abs 2 iVm § 28a FinStrG nicht geändert. Damit wird zwar nunmehr eine eigene strafrechtliche Verantwortlichkeit von Verbänden iS des § 1 VbVG (BGBl I 2005/151) in das Finanzstrafrecht übernommen, diese fußt aber letztlich immer auf menschlichem Verhalten. So können Verbände zwar strafrechtlich verantwortlich, aber keine „Täter“ eines Finanzvergehens sein (vgl *Hilf/Zeder*, WK<sup>2</sup>, § 3 VbVG, Rz 1). Näheres zur Verbandsverantwortlichkeit s unten Rz 39 und Kommentar zu § 28a FinStrG.

### 1. Willkürliches Verhalten

- 13** Jedem willkürlichen Tun oder Unterlassen geht ein innerer seelischer Vorgang voraus. Solange sich diese inneren Vorgänge nicht in der Außenwelt auswirken, sind sie im Strafrecht ohne Bedeutung. Dies wird dadurch zum Ausdruck gebracht, dass nach § 1 FinStrG nur eine – in den Tatbeständen näher umschriebene – „Tat“ strafbar sein kann.

Ein bloßes Wollen interessiert das Strafrecht nicht. Über Gedanken oder innerliches Vorhaben kann niemand zur Rede gestellt werden, auch nicht über seine Gesinnung, seine innerliche Grundhaltung. Das Finanzstrafrecht ist daher kein Gesinnungsstrafrecht (vgl. *Rittler I*<sup>2</sup>, 59; *Höpfel, WK*<sup>2</sup>, § 1 Rz 14). Das innere Wollen muss vielmehr durch einen Willensakt in einem Verhalten in der Außenwelt in Erscheinung treten. Ist dies jedoch geschehen, gewinnt die innere Einstellung, der Wille zur Tat Bedeutung für die Prüfung von Vorsatz und Schuld.

Dieses willkürliche Verhalten kann ein positives Tun, also eine Handlung sein. Es kann aber auch ein Nichttun, ein Untätigbleiben, also eine Unterlassung sein. Voraussetzung dafür ist, dass eine gesetzliche Pflicht zum Tätigwerden, auf die im jeweiligen Tatbestand verwiesen wird, besteht. So bestimmt zB § 133 Abs 1 BAO die Pflicht zur Einreichung von Abgabenerklärungen, die wieder der Offenlegung abgabenrechtlich bedeutsamer Umstände gem § 119 BAO dient. Diese Pflicht verletzt nun nicht nur der Abgabepflichtige, der überhaupt keine Abgabenerklärung einreicht (Unterlassung), sondern auch derjenige, der eine unrichtige Abgabenerklärung einreicht (Handlung).

Keine willkürlichen Handlungen sind hingegen Verhaltensweisen, die nicht vom Willen gesteuert werden. Dazu gehören bloße **Reflexe**, das sind unbewusste Erregungen des sensiblen Nervensystems. Ebenso wenig kann ein Mensch willkürlich handeln, wenn er sich im Zustand der **Bewusstlosigkeit**, also zB im Zustand voller Berauschung (siehe aber § 52 FinStrG), in Narkose oder im Schlaf befindet. Schließlich sind unwillkürliche Äußerungen solche, die unter einem derartigen **unwiderstehlichen physischen Zwang** (*vis absoluta*) erfolgen, dass eine eigene Willensbetätigung unmöglich ist. Das trifft nicht nur dann zu, wenn jemand unter Brachialgewalt gezwungen wird, eine Handlung zu begehen oder zu unterlassen, sondern auch dann, wenn er durch einen schweren Unfall oder durch eine schwere Erkrankung daran gehindert wird, tätig zu werden. In allen diesen Fällen ist ein innerer seelischer Willensakt ausgeschlossen.

Willkürlich handelt hingegen, wer von jemand anderem unter psychischen Druck gesetzt wird (*vis compulsiva*) (*Kienapfel/Höpfel/Kert, AT*<sup>15</sup>, Z 7 Rz 15) – etwa ein Angestellter, der von seinem Vorgesetzten unter Androhung der Kündigung zu einer Manipulation in der Buchhaltung gezwungen wird.

Steht somit fest, dass ein menschliches Verhalten (die Handlung oder Unterlassung) nicht willkürlich war, dann bedarf es keiner weiteren Untersuchung mehr, weil es an einem Willensakt, aus dem ein Strafanspruch abgeleitet werden könnte, fehlt.

Das Erfordernis der Willkürlichkeit wurde (entgegen *Rittler I*<sup>2</sup>, 59) vereinzelt für überflüssig gehalten, weil es bereits durch dasjenige des Verschuldens (der Schuldhaftigkeit) erfasst werde (so zB noch *Dorazil/Harbich/Reichel/Kropfitsch*, 1. Lieferung, § 1 FinStrG, 16). Es gibt aber sehr wohl willkürliches Verhalten, das nicht schuldhaft ist, so zB im Falle der Zurechnungsunfähigkeit (§ 7 FinStrG), des entschuldbaren Irrtums gem § 9 FinStrG oder des entschuldigenden Notstands (§ 10 FinStrG). Wer aus einem derartigen Irrtum heraus eine unrichtige Abgabenerklärung einreicht, handelt sicherlich willkürlich, es fehlt aber an einem Verschulden, da sein Wille nicht auf die Verwirklichung eines strafbaren Tatbestandes gerichtet war. Nach der herrschenden Lehre ist das Element der Willkürlichkeit

hingegen schon notwendig in dem Begriff des menschlichen Verhaltens enthalten. Als menschliches Verhalten können danach nämlich nur körperliche Tätigkeiten oder Untätigkeiten verstanden werden, die vom Willen beherrscht oder doch beherrschbar sind (*Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 7 Rz 1; *Fuchs*, AT I<sup>9</sup>, 7/8). Ist der Wille aus irgendeinem Grund ausgeschaltet, kann daher nicht mehr von einem menschlichen Verhalten gesprochen werden. Der Mensch ist in diesem Fall nicht mehr Subjekt des Geschehens, sondern Objekt außerhalb seiner Einflussmöglichkeit liegender Kräfte. Um dies klarzustellen, wurde hier die Willentlichkeit als eigenes Element für das Vorliegen eines Finanzvergehens angeführt. Dessen ungeachtet gilt, dass eine Handlung im strafrechtlichen Sinn nur willkürliches, menschliches Verhalten sein kann. Das Element der Willentlichkeit ist somit im strafrechtlichen Handlungsbegriff bereits mitumfasst (vgl. *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 7 Rz 1; *Fuchs*, AT I<sup>9</sup>, 7/8).

## 2. Tatbildmäßiges Verhalten

- 18 Im Besonderen Teil des FinStrG und in den einzelnen Nebengesetzen hat der Gesetzgeber Deliktstypen (Tatbestände) aufgestellt. Das FinStrG ist also ebenso wie das StGB ein Typenstrafrecht. In diesen Deliktstypen sind sowohl objektive als auch subjektive Merkmale enthalten. Zur objektiven Seite des gesetzlichen Deliktstypus gehört die wahrnehmbare Tätigkeit des Handelnden als solche mit ihren Wirkungen in der Außenwelt. Die subjektiven Merkmale umfassen hingegen den inneren Anteil des Täters an der Tat. Sie gehören nach der von der Lehre nicht mehr vertretenen klassischen österreichischen Strafrechtslehre zur Gänze zur Schuld. Der neoklassische Verbrechensbegriff ordnet die subjektiven Tatbestands- und Rechtfertigungselemente dem Unrecht zu (zB bis zur 13. Auflage *Kienapfel/Höpfel*, AT<sup>13</sup>, Z 15, Rz 24). Die personale Unrechtslehre sieht darüber hinaus auch den Vorsatz als Element des subjektiven Tatbestandes an (zB *Fuchs*, *Moos*, *Nowakowski*, *Steininger*, *Triffterer* und nunmehr auch *Kienapfel/Höpfel/Kert*).
- 19 Das (gesetzliche) **Tatbild** umfasst nur die auf der äußeren, objektiven Seite gelegenen Bestandteile des gesetzlichen Deliktstypus (*Rittler* I<sup>2</sup>, 63) und entspricht dem objektiven Tatbestand (*Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 8 Rz 6). Auf sie muss sich der Vorsatz oder die Fahrlässigkeit beziehen (*Fuchs*, AT I<sup>9</sup>, 6/13). „Wer vorsätzlich unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt“, bezeichnet den Deliktstypus, den Tatbestand der Abgabenhinterziehung. Scheidet man aus dem Deliktstypus die subjektive Seite, bei der Abgabenhinterziehung das Wort „vorsätzlich“ aus, bleibt die objektive Seite, das Tatbild, übrig: „Wer unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt“. Das Tatbild setzt sich aus einzelnen Begriffen („wer“, „Anzeigepflicht“, „Abgabenverkürzung“, „bewirkt“) zusammen, die als (objektive) Tatbildmerkmale bezeichnet werden.

**Tatbildmerkmale** sind das Subjekt, die Handlung, das Objekt und die Modalität der Handlung.

### a) Subjekt

- 20 Im FinStrG selbst und in den Nebengesetzen mit Ausnahme des Tabakmonopolgesetzes 1996 ist das Subjekt immer nur mit „wer“ bezeichnet. Der Personenkreis, der als Täter in

Frage kommt, ist daher unbeschränkt. Jedermann kann als Täter in Frage kommen (allgemeine Finanzvergehen). Zur unmittelbaren Täterschaft bei der Abgabenhinterziehung s Kommentar zu § 33 Abs 1. Nach § 42 iVm §§ 8 und 11 TabMG 1996 kommen als unmittelbare Täter nur die Großhändler, nach § 42 iVm § 36 Abs 11 und 14 TabMG 1996 nur Trafikanten und nach § 42 iVm § 40 TabMG 1996 nur Inhaber einer Gewerbeberechtigung für das Gast- und Schankgewerbe oder Buschenschenken, die keine mit diesem Gewerbe in Verbindung stehende (nicht selbständige) Tabaktrafik führen, in Frage (besondere Finanzvergehen).

Wenn an den besonderen Finanzvergehen mehrere Personen beteiligt sind, braucht nur eine dieser Personen die geforderte Eigenschaft (§§ 8, 11 oder 40 TabMG 1996) zu haben. Die anderen beteiligten Personen (§ 11 FinStrG) benötigen für die Strafbarkeit diese Eigenschaft nicht.

## **b) Handlung**

Das Handeln wird vom Gesetz in verschiedener Weise ausgedrückt und dementsprechend werden die Delikte in verschiedenen Gruppen zusammengefasst, wobei eine Einteilung zwischen Erfolgsdelikten und Formaldelikten und eine andere zwischen Begehungsdelikten und Unterlassungsdelikten unterscheidet. 21

### **aa) Formaldelikte**

Hier ist der Tatbestand auf ein bestimmtes Verhalten (Tun oder Unterlassen) an sich abgestellt. Dass auch noch ein Erfolg eintritt, ist nicht erforderlich. Oder anders gesagt: Es ist unerheblich, was sich nach dem Verhalten ereignet. Die Formaldelikte werden in schlichte Tätigkeitsdelikte und reine Unterlassungsdelikte gegliedert. Schlichte Tätigkeitsdelikte sind zB die Abgabenhehlerei gem 37 Abs 1 lit a FinStrG und die Verletzung der Verschlussicherheit gem § 48 FinStrG. Mit dem Ansichbringen der Sache bzw mit dem Ablösen der Verschlussmittel ist das Tatbild erfüllt. Dass bzw ob darüber hinaus auch ein Erfolg eintritt, ist hier ohne Bedeutung. Schlichte Tätigkeitsdelikte sind weiters die Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise gem § 48a FinStrG, die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit b FinStrG und die Finanzordnungswidrigkeit nach § 51a FinStrG (= Manipulation von Aufzeichnungssystemen). Die Formaldelikte der Verletzung von Verpflichtungen im Bargeldverkehr gem § 48b FinStrG und der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG können sowohl durch ein Tätigwerden in Form von unrichtigen Angaben über die mitgeführten Geldbeträge oder der unvollständigen Abfuhr von Selbstbemessungsabgaben als auch durch ein reines Unterlassen begangen werden. Ebenso kann die Finanzordnungswidrigkeit der Verletzung der Dokumentationspflicht bezüglich des länderbezogenen Berichts (Verrechnungspreisdokumentation) nach § 49b FinStrG sowohl durch ein Tätigwerden in Form der unrichtigen Übermittlung meldepflichtiger Punkte (Z 2) als auch durch ein Unterlassen in Form der Nicht-(fristgerechten)Übermittlung des Berichts (Z 1) bzw der Nichtübermittlung meldepflichtiger Punkte (Z 2) begangen werden. 22

Bei der Finanzordnungswidrigkeit gem § 51 Abs 1 lit a FinStrG hingegen handelt es sich um ein reines Unterlassungsdelikt, das zB mit der Unterlassung der Einreichung der Abgabenerklärung bereits abgeschlossen ist. Weitere Beispiele für reine Unterlassungs-



delikte finden sich in § 51 Abs 1 lit c, d und f FinStrG. Im ersten Falle ist das Tatbild dadurch erfüllt, dass es unterlassen wird, eine Buchhaltung zu führen oder dass die Registrierkassenpflicht nicht beachtet wird, im zweiten Fall durch Unterlassen der Belegerteilung, im dritten Fall dadurch, dass es unterlassen wird, eine Ware dem Zollamt zu stellen. Auch die Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49a Abs 1 und Abs 3 FinStrG werden alleine durch die Unterlassung der Verpflichtung zur Meldung von Schenkungen (§ 121a BAO) oder von Auslandszahlungen (§ 109b EStG 1988) vollendet.

### bb) Erfolgsdelikte

- 23 Bei diesen umfasst das Tatbild auch den Eintritt eines Erfolges. Das Tun (Handlung oder Unterlassung) muss den vom gesetzlichen Tatbestand geforderten Erfolg nach sich ziehen. So muss zB der Einreichung einer unrichtigen Einkommensteuererklärung (Verletzung einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht) gem § 33 Abs 1 FinStrG eine Einkommensteuerverkürzung („wer ... eine Abgabenverkürzung bewirkt“) folgen. Der Abgabe einer unrichtigen Anmeldung muss gem § 35 Abs 2 FinStrG eine Verkürzung von Eingangsabgaben folgen. Das Tatbild ist also auf einen bestimmten Erfolg (Abgabenverkürzung) abgestellt.
- 24 In den eben genannten Beispielen wird der Erfolg durch eine Handlung herbeigeführt. Der Erfolg kann aber auch durch eine Unterlassung herbeigeführt werden. So verletzt zB auch derjenige Abgabepflichtige eine abgabenrechtliche Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, der, obwohl er hierzu verpflichtet ist, keine Einkommensteuererklärung einreicht. Tritt dazu noch der Erfolg (Nichtfestsetzung oder zu niedrige Festsetzung der Einkommensteuer), dann ist dadurch das Tatbild des § 33 Abs 1 FinStrG verwirklicht. Es muss also zwischen dem Tun (Handlung oder Unterlassung) und dem Eintritt des Erfolges ein Zusammenhang von Ursache und Wirkung, also ein Kausalzusammenhang, bestehen. Das ist immer dann der Fall, wenn das Tun (Handeln oder Unterlassen) die Voraussetzung für den Eintritt des Erfolges ist. Ohne das Tun gibt es keinen Erfolg! Die Lehre hat zur Prüfung der Kausalität die so genannte **Äquivalenztheorie** entwickelt. Danach ist ein Tun dann erfolgsursächlich, wenn es nicht weggedacht werden kann, ohne dass der Erfolg in seiner konkreten Gestalt entfiere (*Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup>, Z 10 Rz 7). So kann bei der Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 FinStrG die Einreichung einer unrichtigen Abgabenerklärung und bei der Hinterziehung von Eingangsabgaben gem § 35 Abs 2 FinStrG die Abgabe einer unrichtigen Warenerklärung nicht hinweggedacht werden, ohne dass auch die Abgabenverkürzung wegfiere. Die Frage der Kausalität einer Handlung darf aber nicht mit der Haftung des Täters für den Erfolg oder der Schuld verwechselt werden. Die Haftung ist nach der Lehre der **objektiven Zurechnung** festzustellen (s dazu unten bei § 8 FinStrG).

### cc) Begehungsdelikte (Kommissivdelikte)

- 25 Das Tatbild fordert ein positives Tun, eine Tätigkeit, das Herbeiführen eines bestimmten Erfolges. Die Tat richtet sich gegen ein gesetzliches Verbot. Die meisten Finanzvergehen sind in ihrer Hauptform Begehungsdelikte. So gehören hierher zB die Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1, die Hinterziehung von Eingangsabgaben gem § 35 Abs 2 FinStrG. Gem § 33 Abs 1 FinStrG ist die Herbeiführung einer Abgabenverkürzung straf-

bar, also verboten. § 35 Abs 2 FinStrG verbietet die Verkürzung von Eingangsabgaben. Dies schließt jedoch nicht aus, dass diese Delikte auch durch das Unterlassen eines gebotenen Verhaltens verwirklicht werden können, etwa das Bewirken einer Abgabenverkürzung durch die Nichtabgabe von Steuererklärungen.

#### **dd) Unterlassungsdelikte (Omissivdelikte)**

Hier beschreibt das Tatbild ein passives Verhalten, ein Nichttun, ein Untätigsein. Die Tat richtet sich gegen ein gesetzliches Gebot. Vom Gesetz muss also eine Pflicht zum Tätigwerden aufgestellt sein. So stellen zB die §§ 123 und 124 BAO eine rechtliche Pflicht zur Buchführung auf. Wer es unterlässt, Bücher zu führen, obwohl er hierzu verpflichtet ist, erfüllt zumindest das Tatbild des § 51 Abs 1 lit c FinStrG. Anders verhält es sich aber bei § 131 Abs 1 Z 1 bis 6 BAO. Hier handelt es sich nur um Sollvorschriften. Die Bücher sollen in einer lebenden Sprache geführt werden, die Eintragungen sollen der Zeitfolge nach geordnet sein usw. Die Nichtbeachtung stellt keine Verletzung einer Rechtspflicht dar und kann daher kein Tatbild erfüllen. Das Tatbild der Verletzung einer zollrechtlichen Gestellungspflicht (§ 51 Abs 1 lit f FinStrG) erfüllt, wer entgegen dem Gebot des Art 139 ZK eine Ware nicht gestellt. 26

Die Unterlassungsdelikte sind Formaldelikte, die Begehungsdelikte können entweder Erfolgs- oder Formaldelikte sein. Begehungsdelikte können aber auch durch Unterlassung begangen werden (**unechte Unterlassungsdelikte**, Kommissivdelikte per omissionem). Es handelt sich um Erfolgsdelikte, die dadurch herbeigeführt werden, dass die Handlung unterlassen wird, die den tatbildmäßigen Erfolg abgewendet hätte. Es musste also für den Täter eine gesetzliche Pflicht zum Handeln bestehen. ZB kann das Tatbild der Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 FinStrG auch dadurch erfüllt werden, dass entgegen der abgabenrechtlichen Verpflichtung zur Einreichung einer Abgabenerklärung (§ 133 Abs 1 BAO) eine solche nicht abgegeben wird. Die der Darstellung hier zugrunde liegende herrschende Einteilung nach materiellen Kriterien wird von manchen Autoren nicht geteilt. So vertreten *Fuchs* (AT I<sup>9</sup>, 9/3, 37/1), *Schmoller* (Grundformen strafbaren Unterlassens bei Abgabenverkürzung, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2010, 27 ff = ÖJZ 2011, 397), *Stricker* (Jahrbuch Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit 2013, 106) und *Schmitt/Köck* (ÖJZ 2016, 441) sowie *Leitner/Brandl/Kert* (Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 399 ff) eine formelle Einteilung, wonach Erfolgsdelikte dann echte Unterlassungsdelikte sind, wenn sie bereits im Tatbestand selbst als Unterlassungsdelikte vertypt sind, also der tatbildmäßige Erfolg durch Unterlassen einer Handlungspflicht herbeigeführt werden muss (vgl auch *Hilf*, WK<sup>2</sup>, § 2 Rz 9 ff). Nach formeller Einteilung wird der Tatbestand des § 33 Abs 1 FinStrG in 1. und 2. Variante (Verletzung einer Anzeige- und Offenlegungspflicht) als „echtes“ (erfolgsbezogenes) Unterlassungsdelikt gewertet (weil er explizit ein Unterlassen beschreibt; eine Anzeigepflicht wird typischerweise durch Nichtanzeige, eine Offenlegungspflicht typischerweise durch Nichtoffenlegung verletzt), während der Tatbestand des § 33 FinStrG in 3. Variante (Verletzung einer Wahrheitspflicht) als „unechtes“ Unterlassungsdelikt eingestuft wird (vgl ausführlich *Schmoller*, ÖJZ 2011, 397 ff; ebenso *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht<sup>4</sup> Rz 401). 27

### ee) Dauerdelikte

- 28 Das Tatbild der Dauerdelikte ist mit der Herbeiführung des rechtswidrigen Zustandes zwar vollendet, die strafbare Tätigkeit aber noch nicht abgeschlossen. Wesentlich dazu gehört nicht nur die Herbeiführung, sondern auch die Aufrechterhaltung des Zustandes. Solange dieser andauert, dauert auch das strafbare Verhalten an (VwGH 19.12.1974, 1711/74 [R 31(1)/44]). Das hat etwa zur Folge, dass die Verjährung erst mit dem Aufhören dieses Zustandes zu laufen beginnt.
- 29 Dauerdelikte sind zB die Abgabehehlerei gem § 37 FinStrG und die Monopolhehlerei gem § 46 FinStrG jeweils in der Begehungsform des Verheimlichens und Ansichbringens (OGH 2.12.1982, 13 Os 133/82; 16.11.1983, 11 Os 165/83 [R 1/27]; VwGH 12.10.1989, 88/16/0123). Hier umfassen die Tatbilder nicht nur den Zeitpunkt zB des Kaufes oder der Pfandnahme der Sache, sondern die Aufrechterhaltung des dadurch erreichten Zustandes (Besitz, Ausübung des Pfandrechtes).

Hat der Käufer oder Pfandnehmer im Zeitpunkt des Kaufes bzw der Pfandnahme von der Vortat, also zB vom Umstand, dass die Sache geschmuggelt wurde, keine Ahnung, wird ihm dies aber nachträglich bekannt, dann wird aus dem ursprünglich straflosen Verhalten ab dem Zeitpunkt, in dem ihm die Vortat bekannt wird, ein strafbares Verhalten.

### ff) Fortgesetztes Delikt

- 30 Vorauszuschicken ist, dass das fortgesetzte Delikt im „gerichtlichen“ Strafrecht nur mehr historisch interessant ist, da der OGH diese Rechtsfigur seit 2007 endgültig aufgegeben hat (s unten Rz 34), im Verwaltungsstrafrecht hingegen spielt das fortgesetzte Delikt zwar in der allgemeinen Rsp des VwGH eine (durchaus beachtliche!) Rolle, in der aktuellen Rsp des VwGH zum FinStrG kommt der Ausdruck „fortgesetztes Delikt“ hingegen nicht mehr vor (aber: auch kein Ausspruch einer expliziten Verwerfung!). Beachtenswert ist, dass der VwGH sich dem Begriff der „selbständigen Tat“ des OGH angeschlossen hat (VwGH 24.1.2013, 2010/16/0169, 2011/16/0238 und 2011/16/0239 [R 21(1)/5]). ME ist das Rechtsinstitut des „fortgesetzten Delikts“ mit einer „selbständigen Tat“ nicht vereinbar. In vereinzelt Entscheidungen des BFG zum FinStrG finden sich allerdings sehr wohl noch Hinweise zum fortgesetzten Delikt (s BFG 18.11.2014, RV/7300060/2013 [R 1/2]; BFG 23.2.2017, RV/6300008/2016 [R 31(1)/1]; außerhalb des FinStrG: BFG 22.1.2015, RV/7501344/2014 [R 1/1]). Das Dauerdelikt darf nicht mit dem fortgesetzten Delikt verwechselt werden, das einen Sonderfall der scheinbaren Realkonkurrenz darstellt (*Ratz*, WK<sup>2</sup> Vorbemerkungen §§ 28–31, Rz 18). Die frühere höchstgerichtliche Rsp hat ein fortgesetztes Finanzvergehen angenommen, wenn eine Mehrheit gleichartiger, dh gegen dasselbe Rechtsgut gerichteter Verhaltensweisen, deren jede den Tatbestand desselben Finanzvergehens verkörperte, vermöge ihres Zusammenhanges durch Zeit, Ort, Gegenstand, Art und Anlass des Angriffes als Einheit erschienen war (VwGH 29.3.1960, 456/56 [R 31(1)/55]) und von einem Gesamtvorsatz (*Triffterer*, AT<sup>2</sup>, 456 f; OGH 11.10.1979 12 Os 121/79 [R 31(1)/40]) getragen war (**Fortsetzungszusammenhang**). Nur die Einheitlichkeit in Ansehung von Handlung, Erfolg und Willen konnte ein wiederholt begangenes Delikt zum fortgesetzten machen (OGH 5.3.1964, 9 Os 207/63). Es war erforderlich, dass alle Einzelakte auf einen einheitlich vorgefassten