

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.

[BGBI I 2005/161]

Gliederung

	Rz
I. Kommentierung zu § 1	
A. Finanzvergehen	1
B. Tat (Handlung oder Unterlassung)	12
1. Willkürliches Verhalten	13
2. Tatbildmäßiges Verhalten	18
3. Rechtswidrigkeit	37
4. Schuld	38
C. Täter	39
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 FinStrG Nov 1975). Näheres dazu unten bei § 4.

Der Begriff des Finanzvergehens wird in § 1 Abs 1 eigenständig und unabhängig von der Höhe der Strafdrohung sowie der gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Zuständigkeit 1a

definiert (*Höpfel*, WK², § 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 im Sinne des § 1 FinStrG (VwGH 22. 6. 1962, 393/60 [R 49(1)/38]). Finanzvergehen können seit Inkrafttreten der FinStrG-Nov 2010 (BGBl I 2010/114) auch Verbrechen im Sinne des § 17 Abs 1 StGB sein (siehe unten Rz 4). Keine Finanzvergehen sind aber die gerichtlich strafbaren Taten des Art II (§§ 248 bis 252). Bei diesen handelt es sich um Vergehen iSd § 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.

2 In anderen Bundesgesetzen sind die folgenden Finanzvergehen enthalten:

- § 16 Integrations-Durchführungsgesetz 1988, IDG (BGBl 1987/623 iVm § 120 Abs 3 ZollR-DG, BGBl 1994/659),
- § 39 Außenhandelsgesetz 2005 (BGBl I 2005/50),
- § 7 Ausfuhrerstattungsgesetz – AEG (BGBl 1994/660 idF BGBl I 2003/124),
- § 29 Marktordnungsgesetz 2007 – MOG 2007 (BGBl I 2007/55 idF BGBl I 2010/23),
- § 11 Mineralölsteuergesetz 1995 (BGBl 1994/630 idF BGBl I 2010/111),
- § 42 Tabakmonopolgesetz 1996 – TabMG 1996 (BGBl 1995/830 idF BGBl I 2010/111),
- § 91 Alkoholsteuergesetz (BGBl 1994/703 idF BGBl I 2009/151),
- § 7 Produktpirateriegesetz 2004 – PPG 2004 (BGBl I 2004/56 idF BGBl I 2007/17),
- §§ 7 Abs 6, 8 Artenhandelsgesetz 2009 (BGBl I 2010/16),
- § 5 Produkte, deren Ein- und Ausfuhr sowie Inverkehrbringen aus Tierschutzgründen verboten ist (BGBl I 2010/19).

Der Tatbestand des § 16 Integrations-Durchführungsgesetz 1988 – IDG (BGBl 1987/623) wurde mit BGBl 1994/681 mit Wirkung seit 1. 1. 1995 in das Finanzstrafgesetz als § 48a (Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise) aufgenommen. § 16 IDG bleibt aber gem § 120 Abs 3 ZollR-DG auf alle jene Fälle anwendbar, in denen der Vertrag über den Beitritt der Republik Österreich zur Europäischen Union die Anwendung des vor dem Beitritt gelgenden Rechtes erlaubt. Dies betraf die in Art 74 des Vertrages genannten Einfuhrbeschränkungen für Braunkohle, die noch bis zum 31.12.1996 angewendet werden durften.

3 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 iSd § 17 Abs 1 StGB. Damit wurde eine diesbezügliche Streitfrage durch den Gesetzgeber klargestellt (*Höpfel*, WK², § 17 Rz 29a; *Reger*, ÖStZ 2010, 550). Solch hohe Strafdrohungen sehen nunmehr die Tatbestände der §§ 38a und 39 vor. Dies hat sowohl materiellrechtliche als auch verfahrensrechtliche Auswirkungen. Die genannten Tatbestände sind als Verbrechen gem § 165 Abs 1 StGB Vortaten zur Geldwäscherei. Auch ist die Verwirklichung des Deliktes der kriminellen Vereinigung nach § 278 Abs 1 StGB möglich (*Höpfel*, WK², § 17 Rz 8 f), wird jedoch im Falle der bandenmäßigen Tatbegehung gem § 38a Abs 1 lit a FinStrG von dieser verdrängt (siehe K38a/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 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*², § 17 Rz 10 ff).

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 51 FinStrG, § 42 TabMG 1996, § 7 Abs 2 PPP 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, § 39 AußHG 2005, § 7 Abs 1 PPP 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.

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 PPP 2004 richtet sich die Höhe der Strafe nicht nach einem strafbestimmenden Wertbetrag. Da die gerichtliche 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. Siehe hiezu auch EB FinStrG zu dem mit BGBl I 2010/114 aufgehobenen § 39.

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.

Je nach der im § 53 FinStrG festgelegten Zuständigkeit sind folgende Finanzvergehen 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.

Bei Finanzvergehen handelt es sich grundsätzlich um Verstöße gegen Abgaben- und Monopolvorschriften iSd § 2 FinStrG. Dies ergibt sich auch programmatisch aus der Überschrift des Art I. Verletzt werden hiernach 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 Zu widerhandlungen gegen Abgaben-, Zoll- oder Monopolvorschriften dienen. Dazu zählen insbesondere die Finanzvergehen nach § 48b FinStrG, § 5 Produkte, deren Ein- und Ausfuhr sowie Inverkehrbringen aus Tierschutzgründen verboten ist, § 8 ArtHG 2009 und § 7 PPP 2004.

Jedes Strafgesetz bezweckt den **Schutz bestimmter Rechtsgüter**. Die Deliktstatbestände sind daher nach den verschiedenen Rechtsgütern ausgerichtet, der jeweilige Rechtsgutbegriff ist die Grundlage ihres Aufbaues. Hiebei 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*, AT¹⁴, Z 3 RN 6 ff). Der konkrete Gegenstand, der durch die tatbestandsmäßige Handlung oder Unterlassung in Mitleidenschaft gezogen wird, ist das Deliktsobjekt (Tatobjekt). So wird zB durch den Diebstahl von im Eigentum des Staates stehenden Sachen, den Deliktsobjekten, das Rechtsgut Eigentum verletzt, denn der Schaden trifft wohl den Staat, aber in seiner Eigenschaft als Eigentümer iSd 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 [R 8(2)/27], vgl auch OGH 21. 11. 1991, 14 Os 127/90 [R 33(2)/62] und VwGH 11. 11. 1992, 92/13/0179 [R 33(2)/58]).

- 11** Der Abgabanspruch 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 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, 50, 51 FinStrG), erschien es entbehrlich, eine besondere Regelung der Begehung durch Unterlassung in das Finanzstrafgesetz aufzunehmen (vgl den Bericht des FBA zur FinStrG Nov 1975, zu § 1).

- 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 iSd § 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*, WK², § 3 VbVG, Rz 1). Näheres zur Verbandsverantwortlichkeit siehe unten Rz 39 und Erläuterungen zu § 29a FinStrG.

1. Willkürliches Verhalten

Jedem willkürlichen Tun oder Unterlassen geht ein innerer seelischer Vorgang voraus. So-
lange 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 in-
teressiert 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 I², 59; Höpfel, WK², § 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 verwie-
sen wird, besteht. So bestimmt zB § 133 Abs 1 BAO die Pflicht zur Einreichung von Abga-
benerklärungen, 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 unrichti-
ge 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 Zu-
stand 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*) er-
folgen, dass eine eigene Willensbetätigung unmöglich ist. Das trifft nicht nur dann zu, wenn
jemand unter Brachialgewalt gezwungen wird, eine Handlung zu begehen oder zu unterlas-
sen, sondern auch dann, wenn er durch einen schweren Unfall oder durch eine schwere Er-
krankung daran gehindert wird, tätig zu werden. In allen diesen Fällen ist ein innerer seeli-
scher Willensakt ausgeschlossen.

Willkürlich handelt hingegen, wer von jemand anderem unter psychischen Druck gesetzt
wird (*vis compulsiva*) – etwa ein Angestellter, der von seinem Vorgesetzten unter Androhung
der Kündigung zu einer Manipulation in der Buchhaltung gezwungen wird (Kienapfel/Höpfel/Kert,
AT¹⁴, Z 7 RN 15).

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 Wil-
lensakt, aus dem ein Strafanspruch abgeleitet werden könnte, fehlt.

Das Erfordernis der Willkürlichkeit wurde (entgegen Rittler I², 59) vereinzelt für über-
flüssig gehalten, weil es bereits durch dasjenige des Verschuldens (der Schuldhaftigkeit) er-
fasst 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 un-
richtige Abgabenerklärung einreicht, handelt sicherlich willkürlich, es fehlt aber an einem
Verschulden, da sein Wille nicht auf die Verwirklichung eines strafbaren Tatbestandes ge-
richtet war. Nach der herrschenden Lehre ist das Element der Willkürlichkeit hingegen schon
notwendig in dem Begriff des menschlichen Verhaltens enthalten. Als menschliches Verhal-

ten können danach nämlich nur körperliche Tätigkeiten oder Untätigkeiten verstanden werden, die vom Willen beherrscht oder doch beherrschbar sind (*Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT¹⁴, Z 7 RN 1; *Fuchs*, AT I⁷, 65 ff). 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*, AT¹⁴, Z 7 RN 1; *Fuchs*, AT I⁷, 66).

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 Verbreichensbegriff ordnet die subjektiven Tatbestands- und Rechtfertigungselemente dem Unrecht zu (zB bis zur 13. Auflage *Kienapfel/Höpfel*, AT¹³, Z 15, RN 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* I², 63) und entspricht dem objektiven Tatbestand (*Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT¹⁴, Z 8 RN 6). Auf sie muss sich der Vorsatz oder die Fahrlässigkeit beziehen (*Triffterer*, AT², 50; *Fuchs*, AT I⁷, 72). „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 siehe K 33/1. 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 Verschluss sicherheit 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 Präferenz nachweise gem § 48a FinStrG und die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit b FinStrG. 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. 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 Unterlassungsdelikte finden sich in § 51 Abs 1 lit c und f FinStrG. Im ersten Falle ist das Tatbild dadurch erfüllt, dass es unterlassen wird, eine Buchhaltung zu führen, im zweiten Fall dadurch, dass es unterlassen wird, eine Ware dem Zollamt zu gestellen. 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

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. 23

- 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 hiezu 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 entfiele (*Kienapfel/Höpfel/Kert, AT¹⁴, Z 10 RN 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 wegfiele. 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 (siehe 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 strafbar, 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)

- 26 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 hiezu 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 40 ZK eine Ware nicht gestellt.
- 27 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 I⁷, 9/3, 37/1) sowie *Schmoller* (Grundformen strafbaren Unterlassens bei Abgabenverkürzung, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2010, 27 ff) eine formelle Einteilung, wonach Erfolgssdelikte 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*, WK², § 2 Rz 9 ff).

ee) Dauerdelikte

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)/39]). Das hat etwa zur Folge, dass die Verjährung erst mit dem Aufhören dieses Zustandes zu laufen beginnt.

Dauerdelikte sind zB die Abgabenhehlerei 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 1/41]; 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

Das Dauerdelikt darf nicht mit dem fortgesetzten Delikt verwechselt werden, das einen Sonderfall der scheinbaren Realkonkurrenz darstellt (*Ratz*, WK² Vor §§ 28–31, Rz 18). Ein fortgesetztes Finanzvergehen ist nach der Strafrechtslehre anzunehmen, wenn eine Mehrheit an sich selbständiger, jedoch gleichartiger, dh gegen dasselbe Rechtsgut gerichteter Verhaltensweisen, deren jede den Tatbestand desselben Finanzvergehens verkörpert, vermöge ihres Zusammenhangs durch Zeit, Ort, Gegenstand, Art und Anlass des Angriffes als Einheit erscheint (VwGH 29. 3. 1960, 456/56 [R 31(1)/50]) und von einem Gesamtversatz (*Triffterer*, AT², 456 f; OGH 11. 10. 1979 12 Os 121/79 [R 31(1)/35]) getragen ist (**Fortsetzungszusammenhang**). Nur die Einheitlichkeit in Ansehung von Handlung, Erfolg und Willen kann ein wiederholt begangenes Delikt zum fortgesetzten machen (OGH 5. 3. 1964, 9 Os 207/63). Entgegen der noch von *Rittler* (Strafrecht I², 347) vertretenen objektiven Theorie ist es somit nach der in Österreich nunmehr herrschenden einheitlichen Meinung erforderlich, dass alle Einzelakte auf einen einheitlich vorgefassten Willensentschluss (**Gesamtversatz**) zurückgehen. Damit ist es auch ausgeschlossen, Fahrlässigkeitsdelikte in einen Fortsetzungszusammenhang zu bringen (OGH 12. 1. 1977, 10 Os 127/76 [R 31(1)/36]). Der Gesamtversatz ist von der bloßen Wiederholungsabsicht zu unterscheiden (vgl *Schmoller*, Bedeutung und Grenzen des fortgesetzten Delikts, 82; *Venier*, Fortsetzungszusammenhang, 43). Das

wird von der Rechtsprechung jedoch nicht streng durchgehalten (s dazu auch *Stoll*, Steueramnestie, 49 ff).

- 31 Um eine Mehrheit von Finanzvergehen als fortgesetztes Delikt betrachten zu können, müssen somit sowohl **objektive** (zeitliche und räumliche Nähe, Verletzung desselben Rechtsgutes und gleichartige Begehungsweise) als auch **subjektive Kriterien** (Gesamtvor- satz) gegeben sein (vgl *Schmoller*, aaO, 24 ff; *Venier*, aaO, 43).
- 32 Ein objektiver Zusammenhang besteht zB dann, wenn der Abgabepflichtige in jährlichen Abständen mehrere Jahre hindurch unrichtige Steuererklärungen einreicht. Gleichartigkeit des verletzten Rechtsgutes ist jedenfalls bei der Verkürzung derselben Steuerart gegeben (OGH 13. 2. 1975, 13 Os 131/74 [R 31(1)/38]; VwGH 29. 3. 1960, 456/56 [R 31(1)/50]). Hier stellen die einzelnen Verstöße gegen die Offenlegungs und Wahrheitspflicht Teilhandlungen eines fortgesetzten Finanzvergehens dar. Auch bei mehrere Jahre andauerndem gesetzwidrigem Untätigsein erachtete der VwGH einen verbindenden Fortsetzungszusammenhang gegeben (VwGH 24. 4. 1980, 3313 3317/79; VwGH 8. 6. 1984, 82/17/0114 [R 31(1)/ 32 u 28]). Oder es wurden laufend die Tageslösungen verkürzt (VwGH 23. 5. 1962, 2140/60 [R 31(1)/49]) und dadurch zu niedrige Umsatzsteuervorauszahlungen geleistet. Es ist jedoch zu betonen, dass der rein objektive Zusammenhang alleine nicht ausreicht, sondern die Teil- handlungen von einem Gesamtversatz umfasst sein müssen.
- 33 Dazu kommt für den Bereich des FinStrG, dass hier ein vom sonstigen Strafrecht abwei- chender Begriff des fortgesetzten Deliktes gilt: Aus § 53 FinStrG ergibt sich nämlich, dass von einem fortgesetzten Finanzvergehen nur dort gesprochen werden kann, wo für die Ver- folgung aller (Teil-)Handlungen die **gleiche örtliche und sachliche Zuständigkeit** gegeben ist, dass also umgekehrt bei der Zuständigkeit verschiedener Finanzstrafbehörden kein fort- gesetztes Finanzvergehen vorliegt.
- 34 Ist nach dem bisher Gesagten ein fortgesetztes Delikt gegeben, so hat das zur Folge, dass diese Mehrheit von Handlungen oder Unterlassungen, wovon jede, für sich allein betrachtet, das Tatbild ein und desselben Finanzvergehens darstellt, eine Einheit bildet (VwGH 24. 4. 1980, 33313-3317/79 [R 31(1)/32]). Somit ist auch das fortgesetzte Delikt erst mit der letzten Einzelhandlung vollendet und beginnt erst mit diesem Zeitpunkt die Verjährungsfrist zu lau- fen (VwGH 29. 3. 1960, 456/56 [R 31(1)/50]). Näheres s Erläuterungen zu § 31.
- Die Annahme eines fortgesetzten Deliktes bringt es schließlich auch mit sich, dass für alle Einzeltaten, die vom Spruch der Entscheidung zeitraummäßig umfasst sind, *res iudicata* eintritt. Erfolgt zB eine Bestrafung wegen Hinterziehung von Umsatzsteuer-Vorauszahlun- gen für den Zeitraum Jänner bis Juni 1995 und kommt nachträglich noch eine weitere in die- sen Zeitraum fallende gleichartige Tat hervor, kann der Täter für diese Tat nicht mehr be- strafft werden, weil mit der vorangegangenen Bestrafung der Strafanspruch bereits konzu- miert ist.
- 34a Die Rechtsfigur des fortgesetzten Deliktes hat der OGH – anders als der VwGH (vgl etwa VwGH 29.1.2009, 2006/09/0202) – in nunmehr ständiger Rechtsprechung zugunsten des Konzeptes der **tatbestandlichen Handlungseinheit** aufgegeben (OGH 11. 4. 2007, 13 Os 1/ 07g – vS [R 1/2]). Diese fasst auf der Ebene des Tatbestandes gleichartige Handlungen zu einer einzigen Tat zusammen. Die tatbestandliche Handlungseinheit **im engeren Sinne** fasst mehrere Einzelakte zusammen, wenn bereits der gesetzliche Tatbestand eine mehrtätige Be- gehungsweise erfordert oder zumindest zulässt (*Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT¹⁴, E 8 RN 60). Hierunter fallen insbesondere mehraktige Delikte, Dauerdelikte oder Unterlassungsdelikte (*Ratz*, WK², Vor §§ 28–31, Rz 104; *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT¹⁴, E 8 RN 63 ff). Tatbestand- liche Handlungseinheit **im weiteren Sinne** fasst mehrere Einzeltaten bei wiederholter Ver-

wirklichkeit des gleichen Tatbestandes in kurzer zeitlicher Abfolge oder fortlaufender Tatbestandsverwirklichkeit bei einheitlicher Tatsituation und gleicher Motivationslage zusammen. Es muss sich also um eine Steigerung der Intensität oder quantitative Steigerung der einheitlichen Tatausführung ohne qualitative Veränderung handeln (*Ratz, WK*², Vor §§ 28–31, Rz 104; *Kienapfel/Höpfel/Kert, AT*¹⁴, E 8 RN 67).

c) Objekt

Das Tatbild umfasst auch das Handlungs- oder Tatobjekt. Es ist dies das strafrechtlich geschützte Gut, das entweder ein Mensch (zB beim Mord), eine Sache (zB beim Diebstahl) oder auch ein abstrakter Begriff (zB die Staatsform) sein kann. Objekte der Finanzvergehen sind insbesondere die im § 2 Abs 1 FinStrG genannten Abgaben und Beiträge und das im § 2 Abs 3 FinStrG genannte Tabakmonopol. Tatobjekt ist also nicht die Finanzhoheit des Bundes als solche, sondern der Anspruch des Bundes auf den vollen Eingang einer bestimmten Abgabe für einen bestimmten Zeitraum.

Hinter dem einzelnen Tatbestand, aber nicht mehr zu diesem gehörend, steht allerdings das (abstrakte) Interesse des Bundes am vollen Abgabenaufkommen. Schutzobjekt ist die Finanzhoheit des Bundes. Dies ist bei der teleologischen Auslegung des FinStrG von Bedeutung, da sie Auskunft über Sinn und Zweck des Gesetzes gibt (vgl *Fuchs, AT*⁴, 1). Zur Auslegung s Erläuterungen zu § 4.

Das Tatobjekt kann bei den Erfolgsdelikten nie fehlen, weil hier zum Tatbild wesentlich die Beeinträchtigung des in ihm genannten Objektes gehört. Bei den schlichten Tätigkeits- und den echten Unterlassungsdelenken hingegen fehlt es häufig, aber doch nicht immer.

d) Modalitäten der Handlung

In Tatbildern finden sich gelegentlich neben dem Subjekt, der Handlung und dem Objekt noch weitere Umstände, die erfüllt sein müssen, damit von Tatbildlichkeit gesprochen werden kann. Diese Modalitäten benennen Begleitumstände der Handlung (zB zur Nachtzeit, öffentlich) und liegen immer außerhalb der Kausalkette. Diese zusätzlichen Erfordernisse der Strafbarkeit müssen nicht vom Vorsatz umfasst sein. Nicht hierher gehören daher die Qualifikationen gem §§ 38–39 FinStrG.

3. Rechtswidrigkeit

Wenn der Täter gegen ein rechtliches Gebot oder Verbot verstößt, handelt er rechtswidrig.

Rechtswidrigkeit darf aber nicht mit Schuld verwechselt werden. Liegt die Schuld auf der subjektiven Seite, so gehört die Rechtswidrigkeit ebenso wie die Tatbildmäßigkeit auf die objektive Seite des gesetzlichen Tatbestandes. Rechtswidrig handelt, wer eine abgabenrechtliche Pflicht (zB §§ 119, 120 BAO, Art 40 ZK = Art 95 MZK) verletzt. Wer in dem Zeitpunkt, in dem er die Abgabenerklärung beim Finanzamt einzureichen hatte, nach einem Verkehrsunfall bewusstlos im Krankenhaus liegt und deshalb die Abgabenerklärung nicht einreichen kann, verstößt gegen die Offenlegungspflicht des § 119 BAO. Er handelt also rechtswidrig. Da der Abgabepflichtige wegen seiner Bewusstlosigkeit nicht in der Lage war, einen Entschluss zu fassen, ist eine Fehlerhaftigkeit in seiner Willensbildung nicht gegeben. Er handelt also nicht schuldhaft.

Bei der Untersuchung der Rechtswidrigkeit haben also subjektive Momente außer Betracht zu bleiben. Es ist allein festzustellen, ob objektiv einem rechtlichen Gebot oder Verbot entsprochen wurde oder nicht. Grundsätzlich zeigt zwar die Tatbildmäßigkeit die Rechtswidrigkeit an, ein tatbildmäßiges Verhalten gibt aber keinen Beweis für die Rechtswidrigkeit.

Das entscheidende Organ kann zunächst wohl unterstellen, dass bei erwiesener Tatbildmäßigkeit auch die Rechtswidrigkeit gegeben ist, es muss aber prüfen, ob nicht ein Ausnahmerechtssatz eingreift, der das im Tatbild beschriebene unerlaubte Verhalten unter genau umschriebenen Umständen gestattet oder sogar gebietet. Es kann also gesagt werden: Die Tatbildmäßigkeit zeigt die Rechtswidrigkeit an, es sei denn, es liegt ein Rechtfertigungsgrund vor (siehe hiezu § 10 FinStrG).

Der Finanzbeamte, der bei einer Hausdurchsuchung den Eintritt in die Wohnstätte eines anderen erzwingt, erfüllt das Tatbild des Hausfriedensbruchs und handelt im Hinblick auf § 109 Abs 1 StGB tatbestandsmäßig. Er handelt aber nicht rechtswidrig, weil das im Tatbild des § 109 Abs 1 StGB beschriebene unerlaubte Verhalten gem § 94 Abs 5 FinStrG erlaubt ist.

4. Schuld

- 38** Sind die Tatbildmäßigkeit und die Rechtswidrigkeit, also das Unrecht, erwiesen, dann bedarf es für die Bestrafung des Täters noch des Nachweises der persönlichen Vorwerfbarkeit. Diese fehlt zB beim Geisteskranken, der eine unrichtige Steuererklärung einreicht. Er ist schuldlos an dem von ihm bewirkten Unrecht, weil ihm kein Vorwurf fehlerhafter Willensbildung gemacht werden kann.

Soll die Tat dem Täter als strafbares Unrecht zugerechnet werden, muss ihm eine seelische Verbundenheit mit der Tat nachgewiesen werden. Es muss ihm der Vorwurf pflichtwidriger Willensbestimmung gemacht werden können. Die Schuld bezeichnet die Vorwerfbarkeit des rechtswidrigen, tatbildmäßigen Verhaltens.

Im Übrigen siehe §§ 6 bis 10 FinStrG.

C. Täter

- 39** Täter eines Finanzvergehens können nur **natürliche Personen** sein. Eine natürliche Person ist der Mensch von Geburt bis zu seinem Tod. Strafrechtliche Verantwortlichkeit kann jedoch nunmehr gemäß § 1 Abs 2 iVm § 28a FinStrG auch einen Verband iSd VbVG treffen. Daher kann ein Finanzstrafverfahren nicht nur gegen eine natürliche Person, sondern auch gegen einen Verband durchgeführt werden. Zur Verbandsverantwortlichkeit siehe die Erläuterungen zu § 28a FinStrG.

- 40** Während gem § 77 Abs 1 BAO nicht nur natürliche Personen, sondern auch **Personenvereinigungen** und **juristische Personen** als Abgabepflichtige in Betracht kommen, scheiden diese als **Täter** von Finanzvergehen aus. Weder die Personenvereinigungen noch juristische Personen können selbst Handlungen setzen oder Unterlassungen begehen. Sie bedürfen zum Tätigwerden natürlicher Personen, die für sie handeln. Für Finanzvergehen, die diese natürlichen Personen zugunsten von Personenvereinigungen oder juristischen Personen begangen, haben daher deren gesetzliche Vertreter (Organe) oder die gewillkürten Vertreter einzustehen. Die Personenvereinigungen und juristischen Personen trifft aber gem §§ 1 Abs 2 und 28a FinStrG unter den im VbVG genauer geregelten Voraussetzungen eine eigene strafrechtliche Verantwortung. Sie haften nicht mehr bloß für Geldstrafen und Wertersätze, die über ihre Vertreter (Organe) wegen solcher Finanzvergehen verhängt werden, die diese in Ausübung ihrer Vertretertätigkeit begangen haben, sondern sind mit einer sie unmittelbar treffenden Strafe (Verbandsgeldbuße) unabhängig von der strafrechtlichen Verantwortlichkeit einer natürlichen Person bedroht.

- 41** Voraussetzung für die strafrechtliche Verantwortlichkeit einer natürlichen Person ist allerdings, dass sie deliktsfähig ist. **Deliktsfähigkeit** ist die rechtliche Fähigkeit, ein Finanz-

vergehen begehen und verantworten zu können. Sie setzt die Zurechnungsfähigkeit voraus (siehe § 7 FinStrG).

Als Täter von Finanzvergehen kommen in erster Linie alle zur Vertretung befugten Gesellschafter bzw Mitglieder der Personengesellschaften und die vertretungsbefugten Organe der Kapitalgesellschaften sowie Prokurranten in Frage. Der abgabenrechtliche, und damit auch der finanzstrafrechtliche Inhalt ihrer Verpflichtungen ergibt sich aus §§ 80 und 81 BAO.

Gem § 80 Abs 1 BAO haben die zur Vertretung **juristischer Personen** berufenen (natürlichen) Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen. Das sind vor allem die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht (§ 119 BAO), die Anzeigepflicht (§§ 120 bis 123 BAO), die Führung von Büchern und Aufzeichnungen (§§ 124 bis 132 BAO), die Pflicht zur Abgabe von Abgabenerklärungen (§§ 133 bis 140 BAO) und die Hilfeleistung bei Amtshandlungen (§§ 141 und 142 BAO).

Als Vertreter juristischer Personen kommen gem § 80 Abs 1 BAO sowohl die gesetzlichen Vertreter (Organe) als auch die gewillkürten Vertreter (zB Prokurranten, Vertreter gem § 83 BAO) in Frage. In § 80 Abs 1 BAO wird kein Unterschied zwischen gesetzlichen und gewillkürten (vertraglichen) Vertretern juristischer Personen gemacht. Die finanzstrafrechtliche Verantwortung trifft beide Arten von Vertretern im gleichen Ausmaß, wie auch die bloß faktisch tätig werdenden Vertreter.

Bei den **Personengesellschaften** haben gem § 81 Abs 1 BAO zunächst die Geschäftsführer und, wenn solche nicht vorhanden sind, die Gesellschafter (Mitglieder) die Pflichten zu erfüllen, die der Personengesellschaft wegen der Erhebung der Abgaben auferlegt sind. Die persönliche finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit für die Verletzung der abgabenrechtlichen Verpflichtungen (§§ 119 bis 142 BAO) der Personengesellschaften ist, anders als bei den juristischen Personen, wo sie gesetzliche und gewillkürte Vertreter gleichermaßen trifft, durch die Regelung des § 81 Abs 1 BAO rangmäßig abgestuft. Ist ein Geschäftsführer bestellt, dann hat zunächst dieser für Verletzungen der Abgabengesetze einzustehen. Die Gesellschafter (Mitglieder) können strafrechtlich in diesem Falle nur ausnahmsweise herangezogen werden. Ein Gesellschafter (Mitglied), der (das) zum Geschäftsführer bestellt ist, haf tet als Geschäftsführer. Ist kein Geschäftsführer bestellt, dann haben die Gesellschafter (Mitglieder) die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft zu erfüllen und deren Verletzung strafrechtlich zu verantworten.

Die strafrechtliche Verantwortlichkeit der Geschäftsführer schließt die **Verantwortlichkeit der Gesellschafter** nicht unter allen Umständen aus. Haben diese den Geschäftsführer nicht genügend beaufsichtigt oder gar zum rechtswidrigen Verhalten angeleitet, können sie neben dem Geschäftsführer strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden.

Sind **mehrere Geschäftsführer** bestellt, richtet sich die strafrechtliche Verantwortlichkeit nach dem Innenverhältnis. Ist eine vertragliche oder faktische Aufteilung der Agenden vorgenommen worden, leitet zB ein Geschäftsführer die technische Abteilung und der andere Geschäftsführer die kaufmännische Abteilung, wird finanzstrafrechtlich grundsätzlich der kaufmännische Geschäftsführer verantwortlich sein. Der technische Geschäftsführer haftet nur für unmittelbare Täterschaft, für die Bestimmung des anderen Geschäftsführers zu einem Finanzvergehen oder wenn er sonst zur Ausführung beiträgt (§ 11 FinStrG). Ist dem technischen Geschäftsführer aber bekannt, dass der kaufmännische Geschäftsführer einen strafbaren Tatbestand verwirklicht oder hätte ihm dies bei gehöriger Aufmerksamkeit bekannt sein müssen, ist er neben dem kaufmännischen Geschäftsführer strafrechtlich verantwortlich.

Neben den genannten Gesellschaften des Unternehmensrechts gibt es noch eine Fülle von juristischen Personen, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die ebenfalls als Ab-

42

43

44

45

gabepflichtige in Betracht kommen. Eine erschöpfende Aufzählung ist hier nicht möglich. Zu erwähnen sind die **juristischen Personen des öffentlichen Rechts** (neben den Gebietskörperschaften vor allem die Kammern). Die sie vertretenden Organe sind Vertreter iSd § 80 Abs 1 BAO. Als Vertreter einer Vermögensmasse iSd § 80 Abs 2 BAO ist der Insolvenzverwalter im Insolvenzverfahren zu erwähnen, und schließlich sind auch noch die **Personengemeinschaften**, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (zB Grundstücksgemeinschaften, Erbengemeinschaften) zu nennen (§ 81 Abs 1 BAO). Allen diesen Vereinigungen und juristischen Personen ist gemeinsam, dass sie selbständig nicht handeln können, dass sie nicht deliktfähig sind. Dies sind vielmehr die für sie handelnden Organe, Geschäftsführer, Masseverwalter, Vermögensverwalter, Vereinsorgane usw. Für sie gilt strafrechtlich das bereits bei Behandlung der Organe und Geschäftsführer von Kapital- und Personengesellschaften des Unternehmensrechts Gesagte.

II. Rechtsprechung zu § 1

1. Unter **Tat** ist das physische Verhalten einer Person zu verstehen, das juristisch eine strafbare Handlung begründet.
(VwGH 17. 12. 2009, 2009/16/0122)
2. Soweit in früherer Rechtsprechung unter dem Begriff des „**fortgesetzten Delikts**“ (nach Maßgabe zuweilen geforderter, indes uneinheitlich gehandhabter weiterer Erfordernisse) mehrere den gleichen Tatbestand (ob versucht oder vollendet) erfüllende, mit einem „Gesamtversatz“ begangene Handlungen zu einer dem Gesetz nicht bekannten rechtlichen Handlungseinheit mit der Konsequenz zusammengefasst wurden, dass durch die je für sich selbständigen gleichartigen Straftaten doch nur eine einzige strafbare Handlung begründet würde, hat der Oberste Gerichtshof diese – auch in der Lehre überwiegend abgelehnte – Rechtsfigur der Sache nach bereits mit der Bejahung ihrer prozessualen Teilbarkeit durch die Grundsatzentscheidung St 56/88 = EvBl 1986/123 aufgegeben. Seither reduziert er deren Bedeutung auf den unverzichtbaren Kernbereich der der Rechtsfigur zugrunde liegenden Vorstellung, den er als **tatbestandliche Handlungseinheit** bezeichnet (14 Os 116/05y, EvBl 2006/24, 128; vgl auch 15 Os 129/05t, EvBl 2006/47, 251 [Rami] [= RZ 2007/1]; RIS-Justiz RS0120533, RS0120233, RS0118720, RS0118718, RS0113029, RS0116750, RS0112225, RS0088096; Leitner, Finanzstrafrecht 1996–2002, 58; ablehnend zum Konstrukt des fortgesetzten Delikts auch Burgstaller in Platzgummer-FS, 97; Friedrich, ÖJZ 1991, 155; Pallin in WK¹ Vorbem §§ 28–31 Rz 32a, 34; Ratz in WK² Vorbem §§ 28–31 Rz 83 ff und JBl 2005, 294 [297]; Kienapfel/Höpfel AT I¹² E 8 Rz 56 ff; Hager/Massauer in WK² §§ 15, 16 Rz 33 f; Markel in WK² § 198 Rz 63 f; E. Fuchs in WK² § 57 Rz 5 [im Druck]; kritisch zu der das fortgesetzte Delikt betreffenden Rechtsprechung auch Venier, Der Fortsetzungszusammenhang im österreichischen Strafrecht; dem Meinungsstand zusammenfassend zuletzt: Schmoller in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht [1996–2002], 80 ff).

In der **Anerkennung des Fortsetzungszusammenhangs bloß nach Maßgabe tatbestandlicher Handlungseinheiten** liegt gezielte Ablehnung einer absoluten Sicht des fortgesetzten Delikts und ein Bekenntnis zur deliktspezifischen Konzeption. Denn der Unterschied zwischen der Rechtsfigur des fortgesetzten Delikts und der tatbestandlichen Handlungseinheit besteht darin, dass die Rechtsfigur des fortgesetzten Delikts aus dem allgemeinen Teil des materiellen Strafrechts abgeleitet wird, die der tatbestandlichen Handlungseinheit aber gleichartige Handlungen nach Maßgabe einzelner Tatbestände zusammenfasst. Die Kriterien einer Zusammenfassung können demnach durchaus deliktspezifisch verschieden sein, ohne dass daraus das ganze Strafrechtssystem erfassende Widersprüche auftreten.

Von einer tatbestandlichen Handlungseinheit spricht man im Anschluss an Jescheck/Weigend⁵ (711 ff) bei einfacher Tatbestandsverwirklichung, also der **Erfüllung der Mindestvoraussetzungen des gesetzlichen Tatbestands**, insbesondere **bei mehraktigen Delikten** und **Dauerdelikten**

(tatbestandliche Handlungseinheit im engeren Sinn) und dort, wo es nur um die **Intensität der einheitlichen Tatausführung** geht (St 56/88), demnach **bei wiederholter Verwirklichung des gleichen Tatbestands in kurzer zeitlicher Abfolge**, also bei nur quantitativer Steigerung (einheitliches Unrecht) und einheitlicher Motivationslage (einheitliche Schuld), auch wenn höchstpersönliche Rechtsgüter verschiedener Träger verletzt werden, sowie **bei fortlaufender Tatbestandsverwirklichung**, also der Annäherung an den tatbestandsmäßigen Erfolg durch mehrere Einzelakte im Fall einheitlicher Tatsituation und gleicher Motivationslage, etwa beim Übergang vom Versuch zur Vollendung oder bei einem Einbruchsdiebstahl in zwei Etappen (tatbestandliche Handlungseinheit im weiteren Sinn).

(*OGH 11. 4. 2007, 13 Os 1/07g – vS, vgl RIS-Justiz RS0122006, ebenso zuletzt OGH 31. 1. 2012, 12 Os 4/12y*)

3. Die Zusammenfassung gleichartiger Taten aufgrund der Rechtsfigur des sogenannten fortgesetzten Deliktes wurde vom Obersten Gerichtshof bereits mehrfach abgelehnt.
(*OGH 22. 11. 2005, 14 Os 116/05y, vgl RIS-Justiz RS0090762/T2*)
4. Das Begehen eines Finanzvergehens ist nicht zwangsläufig mit einem materiellen Vorteil für den Täter verbunden, und zwar auch nicht im Falle einer fortgesetzten Tatbegehung. So kann etwa der Vertreter eines Steuerpflichtigen oder der Beitragsträger ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten setzen, ohne dadurch bereichert worden zu sein.
(*VwGH 20. 10. 2004, 2002/14/0073*)

5. Der Angekl. leitete die Geschicke des von ihm und Rolf H im Jahr 1989 gegründeten Vereins weiterhin, nachdem er durch den Genannten im Juni 1990 als **Obmann** abgelöst worden war. Bei seiner Gf-Tätigkeit verfügte er über eine **schriftliche „Generalvollmacht“** vom 5. 11. 1990, den Verein in allen Belangen zu vertreten. Unter diesen Umständen traf gem § 80 Abs 1 BAO auch ihn die Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflicht sowie die Verpflichtung zur Abfuhr von USt für den Verein (vgl *Stoll*, BAO-Kommentar Band 1, 786 bis 789; *Sommergruber*, FinStrG, 222 f, 12 Os 52/95, 11 Os 130/97, mit Bezug auf § 80 Abs 2 BAO; einschränkend 15 Os 83/90).
(*OGH 3. 11. 1999, 13 Os 88/99, vgl RIS-Justiz RS0086711/T5*)

6. Der Täter oder andere an der Tat Beteiligte müssen schon vor seiner Heranziehung zur **Haftung nach § 11 BAO** wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens rechtskräftig verurteilt worden sein. Diese Bestimmung fordert jedoch nicht, dass auch der Abgabepflichtige selbst ein vorsätzliches Finanzvergehen begangen hat. Es müssen nach dieser Bestimmung nicht alle Täter oder an der Tat Beteiligten das Finanzvergehen vorsätzlich begangen haben.
(*VwGH 27. 1. 1999, 98/16/0411*)

7. (Zu § 9 BAO) Es gehört zu den Pflichten des zur Vertretung einer juristischen Person Berufenen – im vorliegenden Fall ... als **Geschäftsführerin einer GesmbH** –, durch **geeignete Aufsichts- und Überwachungsmaßnahmen**, insbesondere durch Einrichtung von Kontrollmechanismen, dafür Sorge zu tragen, dass die Erfüllung abgabenrechtlicher Pflichten tatsächlich erfolgt. Der zur Vertretung einer juristischen Person Berufene hat die Tätigkeit der von ihm beauftragten Person in solchen Abständen zu überprüfen, die es ausschließen, dass die Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, insbesondere die Verletzung abgabenrechtlicher Zahlungsverpflichtungen, verborgen bleibt (s dazu *Stoll*, BAO-Kommentar, 122 f und *Ritz*, BAO-Kommentar, § 9 Rz 12 und die dort jeweils zit Rsp.).
(*VwGH 26. 5. 1998, 97/14/0080*)

8. (Zu § 9 BAO) Auch die **Betrauung von Prokuristen mit steuerlichen Agenden enthebt den Geschäftsführer einer GesmbH nicht seiner Pflicht**, die Tätigkeit dieser Personen in einer Weise zu überwachen, die es ausschließt, dass ihm Steuerrückstände verborgen bleiben (E 30. 5. 1989, 89/14/0044). Zu einer solchen Kontrolle kann ... mit regelmäßigen Berichterstattungen und ebensolchen Kontakten mit dem steuerlichen Vertreter ohne jegliche Vergewisserung über die Richtigkeit und Vollständigkeit der Berichte durch entsprechende Kontrollen der Geschäftstätigkeit und der Geschäftsunterlagen das Auslangen nicht gefunden werden.

(VwGH 22. 4. 1998, 98/13/0057, ebenso bei Betrauung eines Steuerberaters zuletzt: VwGH 25. 2. 2010, 2009/16/0246)

9. Im Urteil sind **Feststellungen zu treffen**, aus denen ableitbar wäre, dass **der nicht zum Geschäftsführer bestellte Bf** bei der gegebenen Sachkonstellation (maßgeblicher Einfluss auf die Geschäftstätigkeit des Unternehmens durch „Übernahme des technischen Ablaufes der Firma“) – befugt oder unbefugt – die **Angelegenheiten der AbgPfl** oder ihres gesetzlichen (satzungsgemäßen) Vertreters – insoweit begriffsessentiell in aktiver Form – den **AbgBeh gegenüber wahrgenommen** hätte (Leitner, Grundzüge des österreichischen Finanzstrafrechtes, 134 f; ÖStZ 1988, 214, mwN; Fellner, Kommentar zum FinStrG, § 33 Rz 7).
(OGH 4. 12. 1997, 12 Os 144/97)
10. „**Gesamtversatz**“ liegt vor, wenn der Täter von vornherein ein bestimmtes Endziel ins Auge gefasst hat, das er durch Begehung mehrerer Teilakte, somit schrittweise, erreichen will (vgl Leukauf/Steininger, Komm³, § 28 RN 29 ff, insb RN 34).
(OGH 5. 8. 1997, 11 Os 66/97, vgl RIS-Justiz RS0090613)
11. (Zu § 1 VStG) Entsprechend dem im Strafrecht allgemein geltenden, im Bereich des Verwaltungsstrafrechtes aus § 1 Abs 1 VStG ableitbaren Grundsatz „*nullum crimen sine lege*“ – Voraussetzung für die Verhängung einer Strafe ist, dass die Tat zur Zeit ihrer Begehung ausdrücklich für strafbar erklärt war. Strafrechtsquelle ist ausschließlich das geschriebene Gesetz; eine Ergänzung desselben durch **Analogie** oder jede andere Art von **Lückenschließung** (etwa durch Größenschluss) **zum Nachteil des Täters** ist untersagt. Dies schließt allerdings eine Auslegung des Gesetzes nach Inhalt, Sinn und Tragweite eines bestehenden Rechtssatzes nicht aus, doch muss die Auslegung jedenfalls ihre äußerste Grenze stets im möglichen Wortsinn der auszulegenden Norm haben; sie muss immer noch im Wortlaut des Gesetzes eine Stütze finden (vgl hiezu die E 14. 6. 1988, 88/04/0035, und vom 30. 4. 1992, 92/02/0103).
(VwGH 21. 4. 1997, 96/17/0488)
12. Ein **Fortsetzungszusammenhang** hat zur Voraussetzung, dass die einzelnen Tathandlungen eines Deliktes von einem einheitlichen Willensentschluss getragen werden (vgl E vom 5. 11. 1991, 91/04/0150). Liegen unterschiedliche Delikte vor – im Beschwerdefall § 19 Abs 1 Wr VergnügungssteuerG und § 19 Abs 2 Wr VergnügungssteuerG – fehlt es an den einzelnen Tathandlungen eines Deliktes.
(VwGH 24. 5. 1996, 94/17/0333)
13. Unter einem **fortgesetzten Delikt** ist eine Reihe von gesetzwidrigen Einzelhandlungen zu verstehen, die vermöge der Gleichartigkeit der Begehungsform sowie der äußeren Begleitumstände im Rahmen eines noch (erkennbaren) zeitlichen Zusammenhangs sowie eines diesbezüglichen Gesamtkonzepts des Täters zu einer Einheit zusammenentreten; der Zusammenhang muss sich äußerlich durch zeitliche Verbundenheit objektivieren lassen. Fahrlässige Begehungen scheiden für die Annahme eines fortgesetzten Deliktes aus. Nur dann, wenn der Täter von vornherein – wenn auch nur mit bedingtem Vorsatz – einen Gesamterfolg mit seinen wesentlichen Merkmalen ins Auge gefasst hat (Gesamtversatz), ist es gerechtfertigt, ihm nur eine einzige Straftat anzulasten (vgl Hauer/Leukauf, Handbuch des österreichischen Verwaltungsverfahrens⁴, 818 f mwN).
(VwGH 26. 1. 1996, 95/17/0111)
14. (Zu § 10 Abs 1 Wr GetrStG) Das Tatbild des **Erfolgsdelikts** ist auf die Herbeiführung eines Erfolges, der Verkürzung der Abgabe entweder durch ein aktives Tun oder pflichtwidriges Unterlassen (unechtes Unterlassungsdelikt) abgestellt. Ein **Dauerdelikt** liegt nur vor, wenn das gesetzliche Tatbild sich nicht darin erschöpft, die Herbeiführung eines rechtswidrigen Zustandes zu pönalisieren, sondern auch die Aufrechterhaltung dieses Zustandes in das Tatbild einbezogen ist.
(VwGH 15. 9. 1995, 93/17/0250)
15. Eine ausdrückliche Regelung über die **Begehung durch Unterlassung**, wie dies im § 2 StGB der Fall ist, kennt das FinStrG nicht. Vielmehr wird in § 1 auf die in den §§ 33 bis 52 FinStrG mit Strafe bedrohten Taten, das sind Handlungen und Unterlassungen, verwiesen.
(VwGH 25. 2. 1993, 91/16/0118)

16. Für die Annahme der Täterschaft genügt die faktische Wahrnehmung der Angelegenheit eines **AbgPfl**; eines – rechtsgeschäftlichen oder organmäßigen – Vollmachtsverhältnisses bedarf es nicht (E 5. 10. 1987, 86/15/0022, ÖStZB 1988, 214; *Dorazil/Harbich/Reichel/Kropfitsch*, Finanzstrafgesetz, § 33 Anm 4 und 5). Als „**faktischer Geschäftsführer**“ (*Reich-Rohrwig*, GmbH-Recht, 566 f) trifft den Bf aber die finanzstrafrechtliche Verantwortung für die Führung der Lohnkonten. (*VwGH 12.3.1991, 90/14/0137; ebenso: OGH 18. 1. 1996, 12 Os 52/95, vgl RIS-Justiz RS0086711; VwGH 20. 1. 1999, 98/13/0120; VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207*)
17. Die Regelungen über die strafrechtliche Verantwortung als **gewerberechtlicher Geschäftsführer** (§§ 39, 370 GewO 1973) beziehen sich nur auf die Einhaltung von Verpflichtungen, die sich aus gewerberechtlichen Vorschriften für die Gewerbeausübung ergeben. Eine über die Angelegenheiten des Gewerbes und der Industrie (Art 10 Abs 1 Z 8 B-VG) hinausgehende Einbeziehung von Regelungen, die in Beziehung zur Gewerbeausübung stehen, ist nicht vertretbar. Der handelsrechtliche Geschäftsführer war daher zu Recht finanzstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen worden. (*VwGH 25. 7. 1990, 85/17/0044*)
18. **Firma** eines Kaufmannes ist der Name, unter dem er im Handel seine Geschäfte betreibt und die Unterschrift abgibt (§ 17 Abs 1 HGB¹). Ein Name kann keine Rechte und keine Pflichten haben. Wie der VwGH erst jüngst in seinem E 28. 6. 1989, 89/16/0041, ÖStZB 1990, 158, unter Hinweis auf seine Vorjud dargetan hat, kommt einer Firma, dh dem Namen, unter dem ein Kaufmann seine Geschäfte betreibt und mit der er fertigt (§ 17 HGB), Rechtspersönlichkeit nicht zu. Die Firma ist kein selbständiges Rechtssubjekt, sondern nur Kennzeichen des Unternehmens, dessen Rechtsträger der Kaufmann als physische Person ist. Die „Firmen“ K und B können somit nicht Täter des Finanzvergehens des Schmuggels, gleichgültig, in welcher der drei in Betracht kommenden Täterschaftsformen (unmittelbare Täterschaft, Bestimmungstäterschaft, Beitragstäterschaft), sein. (*VwGH 14. 12. 1989, 89/16/0185, ebenso: VwGH 31. 5. 1995, 93/16/0134*)
Anm: Gem § 17 Abs 2 UGB kann ein Unternehmer mit seiner Firma durch Gerichte und Verwaltungsbehörden als Partei bezeichnet werden. Dies gilt jedoch nicht für Einzelunternehmer in Strafverfahren.
19. Ziel der **Auslegung** ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Nach der stRsp des VwGH sind alle diese Auslegungsmethoden erlaubt; sie schließen sich nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen sich. (*VwGH 7. 9. 1989, 89/16/0067*)
20. (Zu § 80 BAO). Ein Geschäftsführer, der sich in der ordnungsgemäßen Erfüllung seiner Pflichten durch die Gesellschafter oder durch dritte Personen behindert sieht, hat entweder sofort im Rechtsweg die Möglichkeit der ungehinderten Ausübung seiner Funktion zu erzwingen oder seine Funktion niederzulegen und als Geschäftsführer auszuscheiden. Auch binden im **Innenverhältnis erteilte Weisungen** den Geschäftsführer insoweit nicht, als sie ihn zur Verletzung zwingender gesetzlicher Verpflichtungen nötigen (vgl E 6. 7. 1981, ZI 80/17/0705; 29. 6. 1982, ZI 81/14/0145, 0148, 0149, 0150; 25. 2. 1983, ZI 81/17/0079; 21. 9. 1983, ZI 83/17/0104; 27. 3. 1985, ZI 83/13/0110 ua). Ein Verschulden liegt schon darin, dass die Stellung eines Geschäftsführers übernommen wurde, ohne die dafür erforderlichen Befugnisse zu besitzen. (*VwGH 10.9.1987, 86/13/0148*)
21. Wenn der Gesetzgeber nur einige Elemente des Tatbildes eines Straftatbestandes selbst festlegt und auf weitere Elemente, die dieses Tatbild umfassen soll, lediglich durch Verweisung auf außerhalb des StGB bestehende Rechtsnormen Bezug nimmt, die jeweils durch einen besonderen Normsetzungsakt geschaffen werden, bedient er sich einer im Bereich des (Kriminal- und des Verwaltungs-) Strafrechtes nicht selten anzutreffenden Gesetzesteknik einer „**Blankettstrafnorm**“. Blankettstrafnormen sind durch die äußere Trennung von Tatbild und Strafdrohung gekennzeichnet, sei es,

¹ Nunmehr § 17 UGB.