
Erster Abschnitt:

Materielles Finanzstrafrecht: Allgemeiner Teil

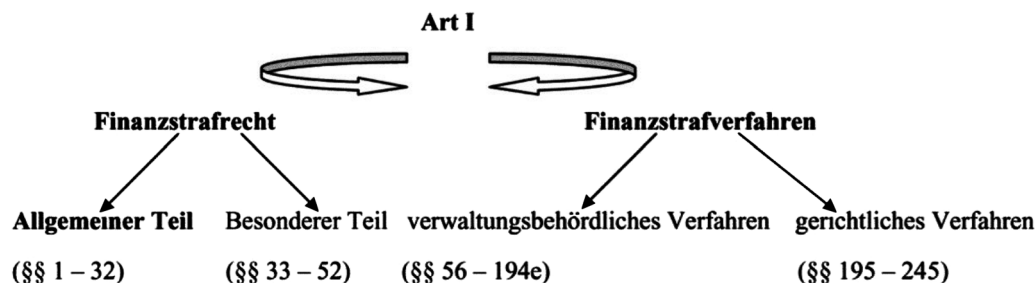
§§ 1–32 FinStrG

Das Finanzstrafgesetz (FinStrG) ist Rechtsgrundlage für das **Finanzstrafrecht** und das **Finanzstrafverfahren**. Der **Allgemeine Teil** ist im 1. Hauptstück des 1. Abschnitts enthalten. Finanzvergehen sind die in den §§ 33–52 bedrohten Taten. Das FinStrG kommt zur Anwendung für **natürliche Personen und Verbände**. Eine **Straftat** ist eine **tatbestandsmäßige, rechtswidrige und schuldhaft**e Handlung. Erscheinungsformen der Handlung sind (positives) **Tun** und **Unterlassen**. Der Täter handelt „**vorsätzlich**“, wenn er einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Der Täter handelt „**fahrlässig**“, wenn er die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und befähigt ist. Der Täter handelt „**grob fahrlässig**“, wenn er ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhalts als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war. Das FinStrG kennt drei Täterschaftsformen: **Unmittelbarer Täter**, **Bestimmungstäter** und **Beitragstäter**. Strafbar ist nicht nur die „Vollendung“ eines Delikts, sondern auch der „**Versuch**“ einer Vorsatztat. Unter gewissen Voraussetzungen ist ein „**Rücktritt vom Versuch**“ möglich. Das Sanktionssystem beinhaltet **Freiheitsstrafen**, **Geldstrafen**, **Verfall**, **Wertersatz** und **Ersatzfreiheitsstrafen**. Über Verbände können **Verbandsgeldbußen** verhängt werden. Grundlage für die **Strafbemessung** (bei natürlichen Personen) ist die Schuld des Täters. Besondere **Erschwerungs- und Milderungsgründe** sind zu berücksichtigen. Für Jugendliche gelten Sonderbestimmungen. Bei **geringem Verschulden** des Täters und fehlenden oder unbedeutenden Folgen der Tat hat die Finanzstrafbehörde von der Einleitung oder weiteren Durchführung eines Verfahrens abzusehen. Eine „**Selbstanzeige**“ (Anbringen tätiger Reue) mit rechtzeitiger Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der Besteuerungsgrundlagen kann **strafbefreiende Wirkung** haben. Die sofortige Bezahlung einer Abgabennachforderung mit einer Abgabenerhöhung von 10 % kann – unter Erfüllung weiterer Voraussetzungen – die finanzstrafrechtliche Verfolgung abwenden (**Strafaufhebung in besonderen Fällen**). Die **Strafbarkeit** eines Finanzvergehens erlischt durch **Verjährung**. Das Recht, eine Strafe zu **vollstrecken**, erlischt ebenfalls durch Verjährung.

A. Gliederung des Finanzstrafgesetzes

Lesen Sie §§ 1–246 FinStrG.

Überblick:



B. Prinzipien im Finanzstrafrecht

Lesen Sie §§ 1, 4 und 6 FinStrG.

I. Keine Strafe ohne Gesetz, Rückwirkungsverbot und Günstigkeitsprinzip

Lesen Sie §§ 1 und 4 FinStrG und § 1 StGB.

Gem § 1 sind nur jene Taten als Finanzvergehen zu bestrafen, die in §§ 33–52 mit Strafe bedroht sind. Dies entspricht dem Grundsatz „**Keine Strafe ohne Gesetz**“, wie er auch in § 1 StGB normiert ist: Eine Strafe darf demnach nur wegen einer Tat verhängt werden, die unter ausdrückliche gesetzliche Strafdrohung fällt. Die Straftatbestände (Typenstrafrecht) legen die Eingriffsvoraussetzungen genau fest und determinieren den Bereich der Strafbarkeit. Der Grundsatz „Keine Strafe ohne Gesetz“ („*nullum crimen sine lege*“) setzt voraus, dass Tatbestände möglichst „**bestimmt**“ formuliert sind. Allzu unbestimmte Strafvorschriften sind verboten. Viele Finanzvergehen sind als „Blankettstrafbestimmungen“ konzipiert: Bei der Beschreibung des strafbaren Verhaltens wird auf andere (außerstrafrechtliche) materiell oder formell abgabenrechtliche Vorschriften verwiesen, welche dem gesteigerten strafrechtlichen Bestimmtheitsgrundsatz oft nicht voll genügen (weil interpretationsbedürftig und unscharf). In der Literatur (so etwa *Ruppe*, Legalitätsprinzip und Abgabenrecht, in *Gassner/Lechner* [1991] 43 [62]) wird zu Recht gefordert, dass Steuertatbestände wegen ihrer gleichzeitigen Funktion als Straftatbestände „tatbestandsklar“ zu sein haben (siehe *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 79 mwN).

Gem § 4 darf eine Strafe wegen eines Finanzvergehens nur verhängt werden, wenn die Tat schon zur Zeit ihrer Begehung mit Strafe bedroht war. Die Strafe richtet sich nach dem zur Tatzeit geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der erstinstanzlichen Entscheidung geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger ist. § 4 normiert **Rückwirkungsverbot** und **Günstigkeitsprinzip**. Nur ein „milderes“ Gesetz wirkt zurück. Das Günstigkeitsprinzip gilt sowohl für Bestimmungen des Allgemeinen Teils als auch für Bestimmungen des Besonderen Teils. Im außerstrafrechtlichen Gebiet der Abgabenfestsetzung gilt das Günstigkeitsprinzip bei Gesetzesänderungen nach stRsp und hM hingegen nicht (vgl. *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 88 f). Abgabenrechtlich ist im Finanzstrafverfahren stets von der Normenlage auszugehen, die im zu beurteilenden Zeitraum gegolten hat. Einer allfälligen Änderung der Steuergesetze kommt unter dem Aspekt des Günstigkeitsvergleichs (§ 4 Abs 2 FinStrG) keine Bedeutung zu (OGH 10. 10. 2018, 13 Os 49/18g).

II. Keine Strafe ohne Schuld

Lesen Sie § 6 FinStrG.

§ 6 bestimmt: „Strafbar ist nur, wer schuldhaft handelt.“ Die Formel „Keine Strafe ohne Schuld“ bzw. „*nulla poena sine culpa*“ drückt das Prinzip aus, dass niemand für eine Tat bestraft werden kann, wenn er nicht schuldhaft handelt. Nur wenn dem Täter seine Tat persönlich zum Vorwurf gemacht werden kann, darf eine Strafe verhängt werden. Das – in § 6 verankerte – **Schuldprinzip** bezieht sich nur auf „natürliche Personen“.

C. Allgemeine Bestimmungen

I. Finanzvergehen

Lesen Sie § 1 Abs 1 und 3 FinStrG.

§ 1 Abs 1 klärt den Begriff der **Finanzvergehen**: Finanzvergehen sind zum einen die im **Besonderen Teil** (§§ 33–52) mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen und Unterlassungen) natürlicher Personen. Zum anderen gehören zu den Finanzvergehen auch alle anderen ausdrücklich mit Strafe bedrohten Ta-

ten, wenn sie in einem **Bundesgesetz** als Finanzvergehen oder Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet sind. Folgende Bundesgesetze enthalten finanzstrafrechtliche Bestimmungen:

- das Artenhandelsgesetz (§ 8),
- das Außenwirtschaftsgesetz 2011 (§ 85),
- das Bundesgesetz über Produkte, deren Ein- und Ausfuhr sowie Inverkehrbringen aus Tierschutzgründen verboten ist (§ 5),
- das Marktordnungsgesetz (§ 29),
- das Mineralölsteuergesetz 2022 (§ 11),
- das Tabakmonopolgesetz (§ 42),
- das Kontenregister- und Konteneinschaugesetz (§ 7),
- das Kapitalabfluss-Meldegesezt (§ 13),
- das Gemeinsamer Meldestandard-Gesetz (§§ 107 und 108),
- das Wirtschaftliche Eigentümer Registergesetz (§ 15),
- das Digitale Plattformen-Meldegesezt (§§ 29–32) und
- das Nationale Emissionszertifikatehandelsgesetz 2022 (§ 31).

§ 1 Abs 3 FinStrG stellt klar, dass vorsätzliche Finanzvergehen, die mit einer zwingend zu verhängenden Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht sind, Verbrechen im Sinne des § 17 Abs 1 StGB sind.

II. Täter

Lesen Sie § 1 Abs 2 und § 28a FinStrG sowie § 1 Abs 2 und Abs 3 VbVG.

Grundsätzlich kommen als Täter nur **natürliche Personen** in Betracht. Nach Maßgabe des § 28a sind auch Verbände im Sinne des VbVG zur Verantwortung zu ziehen. Die Verbandsverantwortlichkeit besteht seit 1. 1. 2006. **Verbände** sind juristische Personen (AG, GmbH), eingetragene Personengesellschaften (OG, KG) und Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen. Keine Verbände sind Verlassenschaften, Bund, Länder, Gemeinden und andere juristische Personen in Vollziehung der Gesetze, anerkannte Kirchen, Religionsgesellschaften und religiöse Bekenntnisgemeinschaften, soweit sie seelsorgerisch tätig sind.

III. Tatobjekte

Lesen Sie § 2 FinStrG.

Objekte der Finanzvergehen im Sinne des FinStrG sind gem § 2:

- die **bundesrechtlich geregelten Abgaben** (zB ESt, USt, Verbrauchsteuern etc) und **Beiträge**, soweit sie von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind,
- die durch unmittelbar wirksame **europarechtliche** Bestimmungen geregelten öffentlichen Abgaben, soweit sie von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind,
- bundesgesetzliche Beiträge an öffentliche Fonds und öffentlich-rechtliche Körperschaften (die nicht Gebietskörperschaften sind), soweit diese bei der Erhebung im Inland von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben sind,
- die Grundsteuer und die Lohnsummensteuer,
- die in einem anderen EU-Mitgliedstaat zu erhebende Einfuhrumsatzsteuer oder durch EU-Rechtsvorschriften harmonisierte Verbrauchsteuern, sofern der Abgabenanspruch in Zusammenhang mit einem in diesem Staat begangenen Finanzvergehen, das im Inland verfolgt wird, entstanden ist,

- Umsatzsteuer, die in einem anderen EU-Mitgliedstaat im Zusammenhang mit einem grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug (§ 40) entstanden ist, wenn die Tat im Inland verfolgt wird,
- **Monopole** (Tabakmonopol).

Der **Abgabenbegriff** des FinStrG ist enger als jener der BAO. Stempel- und Rechtsgebühren sowie Konsulargebühren (mit Ausnahme der Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG) fallen kraft expliziter gesetzlicher Anordnung nicht unter den Abgabenbegriff des FinStrG. Nebenansprüche wie Verspätungs- und Säumniszuschläge, Anspruchszinsen und landesgesetzlich geregelte öffentliche Abgaben sind nicht erfasst. Ebenso wenig stellen bundesrechtlich geregelte Beihilfen (wie zB Familienbeihilfe, Schulfahrtbeihilfe, Kleinkindbeihilfe) Abgaben im Sinne des FinStrG dar. Auch die Kommunalsteuer fällt nicht unter den Abgabenbegriff des § 2 FinStrG, da sie der Landesvollziehung zuzuordnen ist.

D. Räumlicher Geltungsbereich, Auslieferung und Vollstreckung

Lesen Sie § 5 FinStrG.

Ein Finanzvergehen ist nur strafbar, wenn es im **Inland** begangen worden ist (§ 5 Abs 1). Im Inland ist ein Finanzvergehen begangen worden, wenn der Täter im **Inland gehandelt** hat (= Tun) oder hätte handeln sollen (= Unterlassen) oder wenn der **Erfolg im Inland** eingetreten ist (= Vollendung) oder nach der Vorstellung des Täters hätte eintreten sollen (= Versuch) (Abs 2). Eine Inlandstat begeht auch, wer im Inland zu einer im Ausland verübten strafbaren Handlung beiträgt. Ein im Inland handelnder Beitragstäter ist nach der Rsp des OGH auch dann für seine Tat verantwortlich, wenn die im Ausland begangene Tat des unmittelbaren Täters nach dem Recht des betreffenden Staates gar nicht strafbar ist. Danach genügt, dass der unmittelbare Täter eine dem österreichischen Strafgesetz entsprechende Ausführungshandlung setzt (OGH 6. 9. 2017, 13 Os 5/17k).

Im Rahmen des österreichischen EU-Beitritts hat der Gesetzgeber den räumlichen Geltungsbereich etwas ausgedehnt: Wird das Finanzvergehen (nicht im Inland, sondern) im **Zollgebiet der EU begangen** und im **Inland entdeckt**, so gilt es als im **Inland begangen** (Abs 2). Damit wurden Zollvergehen gegen das EU-Zollrecht (auch wenn sie in einem anderen Mitgliedstaat begangen wurden) in den inländischen räumlichen Geltungsbereich integriert.

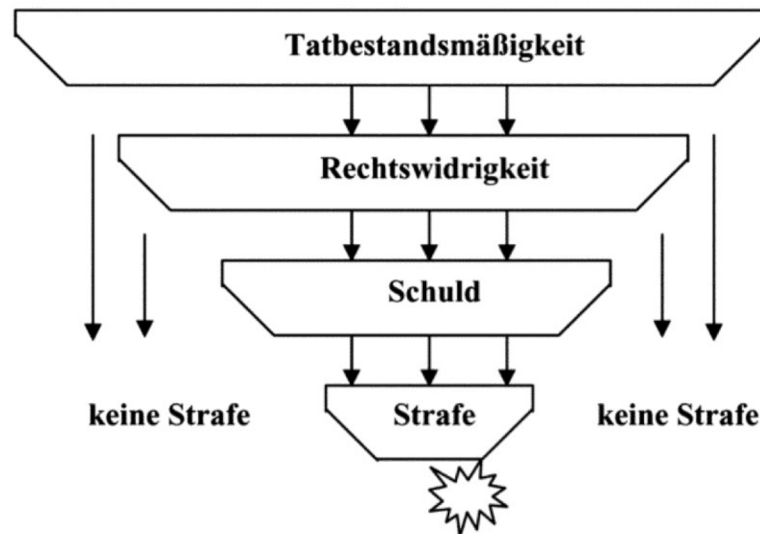
Als **Inlandstaten** gelten weiters Finanzvergehen (im Sinne des § 1), die von einem **österreichischen Staatsbürger** im **Ausland** begangen werden. Dasselbe gilt für Taten, die gegenüber einem aufgrund eines zwischenstaatlichen Vertrags im Ausland einschreitenden Organ einer Abgabenbehörde begangen werden (Abs 2).

Das FinStrG kennt ein (relatives) **Auslieferungs- und Vollstreckungsverbot**: Grundsätzlich darf niemand wegen eines Finanzvergehens an einen fremden Staat ausgeliefert werden. Eine von einer ausländischen Behörde verhängte Strafe wegen eines Finanzvergehens darf im Inland grundsätzlich nicht vollstreckt werden. Auslieferungs- und Vollstreckungsverbot gelten allerdings nur so weit, als in zwischenstaatlichen Verträgen oder in Bundesgesetzen nicht ausdrücklich etwas anderes vorgesehen ist (Abs 3). Hinzuweisen ist, dass mit zahlreichen Staaten Abkommen existieren, welche bei **gerichtlich strafbaren** Finanzvergehen eine Auslieferung vorsehen. Bei Finanzvergehen, die verwaltungsbehördlich zu ahnden sind, gibt es hingegen (derzeit) keine Auslieferung.

Der Rahmenbeschluss 2005/214/JI über die Anwendung des Grundsatzes der gegenseitigen Anerkennung von Geldstrafen und Geldbußen sieht **Vollstreckungsamts- und Rechtshilfe** wegen (Finanz-) Strafen innerhalb der Europäischen Union vor. Der genannte Rahmenbeschluss ist für gerichtliche Finanzstrafen im EU-JZG, für das verwaltungsbehördliche Verfahren im FinStrZG umgesetzt. §§ 9 ff **FinStrZG** regeln die Vollstreckung von Entscheidungen anderer Mitgliedstaaten in Österreich, 18 ff **FinStrZG** die Vollstreckung von österreichischen Entscheidungen in einem anderen Mitgliedstaat.

E. Deliktsaufbau

Überblick:



I. Tatbestandsmäßigkeit

Der **Tatbestand** beschreibt das (finanz-)strafrechtlich verbotene Verhalten. Der Tatbestand setzt sich aus **objektiven** und **subjektiven** Tatbestandselementen zusammen.

1. Objektiver Tatbestand

Der objektive Tatbestand (= gesetzliches **Tatbild**) besteht aus der Summe der objektiven Tatbestandselemente. Die objektiven Tatbestandsmerkmale beziehen sich auf das „äußere Tatbild“. Sie beschreiben den Unwertgehalt des Verhaltens des Täters. Zu den objektiven Tatbestandselementen zählen:

- das **Tatobjekt** (etwa „bundesrechtlich geregelte Abgaben“),
- die **Tathandlung** (Tun und Unterlassen),
- bei Erfolgsdelikten: **Erfolg** und objektive Zurechnung (Kausalität, Adäquanzzusammenhang, Risikozusammenhang, Risikoerhöhung),
- **Modalitäten** der Handlung,
- spezielle Eigenschaften beim Täter (bei Sonderdelikten).

2. Subjektiver Tatbestand

Lesen Sie § 8 FinStrG.

Der subjektive Tatbestand besteht aus der Summe der subjektiven Tatbestandselemente. Er beinhaltet sämtliche Umstände, die sich im **seelischen Bereich** des Täters abspielen. Dazu zählen bei Finanzvergehen der

- **Tatbildvorsatz** (der sich auf alle objektiven Tatbildmerkmale zu beziehen hat) und
- (ausnahmsweise) **erweiterter Vorsatz** (etwa beim Abgabebetrag nach § 39 Abs 2 FinStrG).

Dem klassischen Verbrechensbegriff folgend ordnen die ältere Lehre und *Kienapfel* den **Tatbildvorsatz** der „Schuld“ zu. Die neuere Lehre hingegen sieht den Vorsatz – (zu Recht) als Teil des „Unrechts“ – auf Tatbestandsebene (personale Unrechtslehre).

a) Vorsatz

Lesen Sie § 8 Abs 1 FinStrG und § 5 StGB.

Vorsätzlich handelt, wer einen Sachverhalt verwirklichen will, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht (§ 8 Abs 1). Vorsatz ist **Wissen** und **Wollen** der Tatbestandsverwirklichung. Der Vorsatz besteht aus einer Wissenskomponente (intellektuelles Moment) und einer Wollenskomponente (voluntatives Moment). Vorsatz kann entweder in **Aktualwissen** (Bewusstsein) oder in **Begleitwissen** (latentes Bewusstsein) bestehen. Der Vorsatz muss im **Zeitpunkt der Tathandlung** vorhanden sein. Man unterscheidet drei **Formen** des Vorsatzes:

Absichtlichkeit,

Wissentlichkeit (zB bei § 33 Abs 2 hinsichtlich einzelner Umstände) und

bedingter Vorsatz (*dolus eventualis*).

- **Absichtlich** handelt, wem es darauf ankommt, den Umstand oder Erfolg zu verwirklichen, für den das Gesetz absichtliches Handeln voraussetzt.
- **Wissentlich** handelt, wer den Umstand oder Erfolg, für den das Gesetz Wissentlichkeit voraussetzt, nicht bloß für möglich hält, sondern sein Vorliegen oder Eintreten für gewiss hält.
- **Bedingt vorsätzlich** handelt, wer es ernstlich für möglich hält, den Sachverhalt, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, zu verwirklichen, und sich damit abfindet. Für die Tatbestände im FinStrG reicht grundsätzlich **bedingter Vorsatz**.

Erkennt der Täter nicht, dass er einen Sachverhalt verwirklicht, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht, so liegt ein **Tatbildirrtum** vor. Ein Tatbildirrtum schließt den Vorsatz aus. Die Rechtsfolgen regelt § 9 (siehe unten).

b) Fahrlässigkeit

Lesen Sie § 8 Abs 2 und 3 FinStrG und § 6 StGB.

Fahrlässig handelt, wer die Sorgfalt außer Acht lässt, zu der er nach den Umständen verpflichtet und nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt und die ihm zuzumuten ist, und deshalb nicht erkennt, dass er einen solchen Sachverhalt verwirklichen könne, der einem gesetzlichen Tatbild entspricht. Fahrlässig handelt auch, wer es für möglich hält, dass er einen solchen Sachverhalt verwirkliche, ihn aber nicht herbeiführen will (§ 8 Abs 2).

Der Fahrlässigkeitsbegriff erfasst somit sowohl **bewusste** als auch **unbewusste** Fahrlässigkeit. Handelt der Täter mit ungewöhnlicher, auffallender Sorglosigkeit, ist **grobe Fahrlässigkeit** gegeben (vgl *Burgstaller*, ÖStZ 1982, 108). Auch die grobe Fahrlässigkeit kann in unbewusste und bewusste Fahrlässigkeit eingeteilt werden (*Hinterhofer/Wirth*, ÖJZ 2016, 157 f).

Der **Fahrlässigkeitsbegriff** besteht aus den folgenden Elementen:

- **Objektive Sorgfaltswidrigkeit**: Um tatbestandsmäßig im Sinne eines Fahrlässigkeitsdelikts zu handeln, ist ein Verhalten notwendig, das für das geschützte Rechtsgut sozial-inadäquat gefährlich ist. Die objektive Sorgfaltswidrigkeit ergibt sich aus **Verstößen gegen Rechtsnormen**, aus Verstößen gegen **Verkehrsnormen**, aus einem Vergleich (Abweichen) mit dem **Verhalten einer differenzierten Maßfigur** (= ein mit den rechtlich geschützten Werten angemessen verbundener, besonnener und einsichtiger Mensch in der Lage bzw aus dem Verkehrskreis des Täters).
- **Erfolg und objektive Zurechnung**: Der eingetretene Erfolg muss dem objektiv sorgfaltswidrigen Verhalten „objektiv zurechenbar“ sein: Der Täter muss den Erfolg „verursacht“ haben (= **Kausalität**). Der Eintritt des Erfolgs darf nicht außerhalb jeder Lebenserfahrung liegen (= **Adäquanz**).

zusammenhang; objektive Voraussehbarkeit). Der Erfolg muss sich als Realisierung desjenigen Risikos erweisen, dessen Abwendung Zweck der verletzten Sorgfaltsnorm ist (= **Risikozusammenhang**; Schutzzweckzusammenhang). Das sorgfaltswidrige Täterverhalten muss das Risiko des Erfolgseintritts im Vergleich zu einem gedachten objektiv sorgfaltsgemäßen Verhalten zweifelsfrei erhöht haben (= **Risikoerhöhung gegenüber rechtmäßigem Alternativverhalten**).

- **Fahrlässigkeitsschuld**: Der Täter muss nach seinen geistigen und körperlichen Verhältnissen befähigt sein, den objektiven Sorgfaltsanforderungen zu genügen (= **subjektive Sorgfaltswidrigkeit**) und den eingetretenen Erfolg vorauszusehen (= **subjektive Voraussehbarkeit**). Sorgfaltsgemäßes Verhalten muss ihm „zumutbar“ sein (= **Zumutbarkeit**). Sorgfaltsgemäßes Verhalten ist dann „unzumutbar“, wenn auch von einem maßgerechten Menschen in der Lage des Täters die Einhaltung der gebotenen Sorgfalt realistischweise nicht zu erwarten ist (vgl etwa *Burgstaller/Schütz in Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 6 Rz 100; *Huber in Leukauf/Steininger*, StGB Online § 6 Rz 20). Beim normativen Schuldkorrektiv „Zumutbarkeit“ handelt es sich um einen generalklauselartigen Entschuldigungsgrund (vgl *Kienapfel/Höpfel/Kert*, Strafrecht AT¹⁶ Rz 27.23; *Burgstaller/Schütz in Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 6 Rz 104 ff; *Fuchs/Zerbes*, Strafrecht Allgemeiner Teil I¹¹ 26/10).

Auch bei der Fahrlässigkeit müssen alle Elemente im **Zeitpunkt der Tathandlung** vorhanden sein. Im Bereich der Fahrlässigkeit spielen **Auswahl-** und **Überwachungsverschulden** eine gewichtige Rolle.



Beispiel:

Ein Unternehmer hat sich bei der Auswahl seiner Angestellten zu vergewissern, dass diese auch die notwendigen Kenntnisse und Fähigkeiten besitzen, um die (in ihren Aufgabenbereich fallenden) steuerrechtlichen Angelegenheiten für sein Unternehmen korrekt zu erledigen. Verstößen die Angestellten gegen Abgabenbestimmungen, so kann dem Unternehmer Auswahlverschulden angelastet werden. Ebenso ist ein Unternehmer verpflichtet, seine Mitarbeiter adäquat zu überwachen. Bei Unterlassen der gebotenen Überwachung ist ihm Überwachungsverschulden vorzuwerfen.

Mit dem Steuerreformgesetz 2015/2016 (BGBl I 2015/118) erfolgte für ausgewählte (wesentliche) Delikte des FinStrG (§§ 34, 36) eine Einschränkung der Strafbarkeit auf **grobe Fahrlässigkeit**. Mit dem EU-Finanz-Anpassungsgesetz 2019 (BGBl I 2019/62) erfolgte auch für die Abgabenhehlerei eine Einschränkung auf grobe Fahrlässigkeit sowie – aus systematischen Gründen – auch für §§ 45 und 46 FinStrG. § 8 Abs 3 FinStrG enthält eine – dem § 6 Abs 3 StGB nachgebildete – **Legaldefinition** der „groben Fahrlässigkeit“: **Grob fahrlässig** handelt demnach, „wer ungewöhnlich und auffallend sorgfaltswidrig handelt, sodass der Eintritt eines dem gesetzlichen Tatbild entsprechenden Sachverhalts als geradezu wahrscheinlich vorhersehbar war“. Als grob fahrlässig sind jene Fälle einzustufen, die das gewöhnliche Maß an nie ganz vermeidbaren Fahrlässigkeitshandlungen des täglichen Lebens ganz erheblich übersteigen (ErläutRV zum Strafrechtsänderungsgesetz 2015, 6). Je höher die Abgabenverkürzung bzw je mehr Fehler unterlaufen sind, desto eher wird grobe Fahrlässigkeit zu bejahen sein (BFG 8. 5. 2018, RV/730000/2018). Schweres Verschulden verlangt eine die einzelnen Deliktsmerkmale übergreifende Gesamtbewertung aller unrechts- und schuldrelevanten konkreten Tatumstände mit Ausnahme des (eingetretenen) Erfolgs (*Burgstaller/Schütz in Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 88 Rz 23). Der Handlungsunwert muss „ungewöhnlich und auffallend“ sein. Daneben spielt auch der Gesinnungsunwert/Schuldunwert eine Rolle. Die Rsp und ein Teil der Lehre verlangen, dass der objektiv besonders schwere Sorgfaltsverstoß bei Würdigung aller Umstände des konkreten Falls auch subjektiv schwerstens vorzuwerfen ist (*Fellner*, ÖStZ 2012, 232 mit Verweis auf zivilrechtliche Judikatur und Rsp des VwGH). *Brandl/Leitner* (SWK 2015, 1260 [1264]) und *Scheil* (unveröffentlichter Vortrag beim finanzstrafrechtlichen Symposium 2015 in Spital/Pyhrn) lassen hingegen ein mittleres, durchschnittliches Ausmaß an Schuldunwert genügen. Liegen im konkreten Fall allerdings Umstände vor, die das Ausmaß der persönlichen Vorwerfbarkeit (Gesinnungsunwert) des gesetzten Sorgfaltsverstosses nicht bloß unerheblich herabsetzen (wie zB Krankheit, tief greifende familiäre Probleme etc), ist schweres Verschulden zu verneinen (*Burgstaller/Schütz in Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 88 Rz 25).



Beispiel:

Der Unternehmer XY unterlässt es, Reisekostenaufzeichnungen zu führen und die entsprechenden Belege geordnet aufzubewahren. Er übergibt seinem steuerlichen Vertreter die Belege (Buchungsbestätigungen, Bankauszüge etc) über betrieblich veranlasste Reisen doppelt und vereinzelt auch dreifach, ohne Vorsortierung und Information zur Verbuchung, worauf die Erstellung und Abgabe einer unrichtigen Einkommensteuererklärung folgt. (Das BFG erachtete aufgrund der völligen Unterlassung der Führung ordnungsgemäßer Reisekostenaufzeichnungen und der Fehlerhäufung [43 Belege aufgrund unterlassener Informationen mehrfach verbucht] eine grob fahrlässige Handlungsweise des XY nach § 34 Abs 1 FinStrG für gegeben [BFG 8. 5. 2018, RV7300005/2018]).

II. Rechtswidrigkeit

Lesen Sie § 10, 2. Halbsatz FinStrG und § 3 StGB.

Wenn der Täter eine Handlung setzt, die einem (finanz-)strafrechtlichen Tatbestand entspricht, so verwirklicht er grundsätzlich (finanz-)strafrechtliches Unrecht. Wer tatbestandsmäßig handelt, handelt unrecht. Ein Verhalten ist **rechtswidrig**, wenn die Tat **nicht** durch **Rechtfertigungsgründe** gerechtfertigt ist. Rechtfertigungsgründe lassen das Unrecht entfallen. Rechtfertigungsgründe beschreiben die Voraussetzungen, unter denen die Rechtsordnung tatbestandsmäßige Handlungen billigt (vgl *Kienapfel/Höpfel/Kert*, Strafrecht AT¹⁶ Rz 5.2; *Fuchs/Zerbes*, Strafrecht Allgemeiner Teil I¹¹ 15/1). Rechtfertigungsgründe lassen sich der gesamten Rechtsordnung entnehmen.

§ 10 zweiter Halbsatz formuliert einen Rechtfertigungsgrund: Eine Tat ist nicht strafbar, wenn sie vom Gesetz geboten oder erlaubt ist, obgleich sie dem Tatbild eines Finanzvergehens entspricht. Prüft man Rechtfertigungsgründe, so ist bei jedem einzelnen Rechtfertigungsgrund zu unterscheiden zwischen:

- Rechtfertigungssituation,
- Rechtfertigungshandlung und
- subjektivem Rechtfertigungselement.

Im Einzelnen lassen sich (beispielhaft) folgende **Rechtfertigungsgründe** nennen:

- **Notwehr** (setzt einen gegenwärtigen oder unmittelbar drohenden rechtswidrigen Angriff gegen ein notwehrfähiges Rechtsgut voraus; gerechtfertigt ist bloß eine notwendige Verteidigung),
- **rechtfertigender bzw. übergesetzlicher Notstand** (setzt die unmittelbare Drohung eines bedeutenden Nachteils für ein Rechtsgut voraus; das eingesetzte Mittel muss zur Erfolgsabwendung geeignet sein; unter mehreren Mitteln ist das schonendste zu nehmen; das gerettete Rechtsgut muss – im Vergleich zum geopfertem – höherwertig sein),
- Ausübung einer Amts- oder Dienstpflicht,
- **Einwilligung** (in Form einer ausdrücklichen oder schlüssigen Willenserklärung),
- mutmaßliche Einwilligung,
- rechtfertigende Pflichtenkollision,
- besondere Selbsthilferechte,
- Anhalterecht etc.

Anzuführen ist, dass Rechtfertigungsgründe in der finanzstrafrechtlichen Praxis nur eine **marginale Rolle** spielen. Ein „**rechtfertigender wirtschaftlicher Notstand**“ wird von der Rsp und hM **nicht** anerkannt (vgl *Leitner/Brandl/Kert*, Österreichisches Finanzstrafrecht⁴ Rz 197).

III. Schuld

Lesen Sie §§ 7, 9 und 10 FinStrG.

Schuld beschreibt die **persönliche Vorwerfbarkeit** der Tat. Mit dem Schuldbegriff ist ein **sozialethisches Unwerturteil** verbunden (= normativer Schuldbegriff). Mit dem sozialethischen Unwerturteil wird dem Täter vorgeworfen, dass er nicht so gehandelt hat, wie ein maßgerechter (mit der Rechtsordnung verbundener) Mensch in seiner Situation gehandelt hätte (vgl. *Kienapfel/Höpfel/Kert*, Strafrecht AT¹⁶ Rz 16.7 ff; *Fuchs/Zerbes*, Strafrecht Allgemeiner Teil I¹¹ 21/3 f).

Die **Prüfung** der Schuld lässt sich primär in drei Ebenen gliedern:

- Zurechnungsfähigkeit (= Schuldfähigkeit),
- Unrechtsbewusstsein,
- allfällige Entschuldigungsgründe.

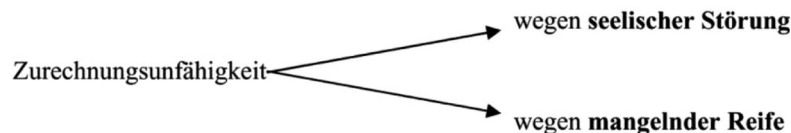
1. Zurechnungsfähigkeit

Lesen Sie § 7 FinStrG.

Die Zurechnungsfähigkeit (= Schuldfähigkeit) drückt die Fähigkeit aus,

- das Unrecht einer Tat einzusehen (= **Diskretionsfähigkeit**) und
- nach dieser Einsicht zu handeln (= **Dispositionsfähigkeit**).

Die Zurechnungsfähigkeit muss im **Tatzeitpunkt** vorhanden sein. Das FinStrG definiert die Fälle, in denen die Zurechnungsfähigkeit nicht gegeben ist. Dabei lassen sich **zwei große Gruppen** unterscheiden:



Eine **seelische Störung** liegt vor bei:

- **Geisteskrankheit** (zB Schizophrenien, manisch-depressive Erkrankungen etc),
- **geistiger Behinderung** (Imbezillität, Debilität, Idiotie),
- **tief greifender Bewusstseinsstörung** (erhebliche Trunksucht, Drogen- und Medikamenteneinwirkungen etc),
- **gleichwertiger seelischer Störung** (schwere Triebstörungen, sehr schwere Neurosen und Psychopathien, höchstgradige Affekte etc).

Ist die Zurechnungsfähigkeit des Täters zum Tatzeitpunkt nicht ausgeschlossen, aber **erheblich gemindert**, so liegt kein Schuldausschließungsgrund vor. Die geminderte Zurechnungsfähigkeit ist aber als **Milderungsgrund** zu berücksichtigen.

Die Zurechnungsfähigkeit entfällt wegen **mangelnder Reife**:

- bei **Unmündigen** (Personen, die zur Tatzeit das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben),
- bei **Jugendlichen** (= 14–18 Jahre) nur bei **verzögerter Reife**.

2. Unrechtsbewusstsein und entschuldbarer Irrtum

Lesen Sie § 9 FinStrG und § 9 StGB.

Unrechtsbewusstsein ist das **Bewusstsein**, dass die **Tat rechtswidrig** ist bzw dass diese gegen die Rechtsordnung verstößt. Das Unrechtsbewusstsein muss im **Zeitpunkt der Tat** vorhanden sein. Man unterscheidet folgende **Formen** des Unrechtsbewusstseins:

- **Aktuelles** Unrechtsbewusstsein (= zur Tatzeit vorhandenes Unrechtsbewusstsein)
- **Potenzielles** Unrechtsbewusstsein (= der Täter erkennt das Unrecht zwar nicht, er wäre aber verpflichtet gewesen, sich danach zu erkundigen)

Erkennt der Täter nicht, dass seine Tat gegen die Rechtsordnung verstößt, so unterliegt er einem **Verbots-** oder **Rechtsirrtum**. Dieser Irrtum kann sich beziehen auf:

- das **Unrecht** (wenn der Täter nicht erkennt, dass seine Tat verboten ist, spricht man von einem **direkten Verbotsirrtum**),
- einen **Rechtfertigungsgrund** (wenn der Täter hinsichtlich Existenz oder Grenzen eines Rechtfertigungsgrundes irrt und aus diesem Grunde das Unrecht der Tat nicht erkennt, spricht man von einem **indirekten Verbotsirrtum**)

§ 9 legt die **Rechtsfolgen** des **Verbotsirrtums** (und des **Tatbildirrtums**!) – je nachdem, ob der Irrtum entschuldbar ist oder nicht – wie folgt fest:

- Ist dem Täter bei einer Tat ein **entschuldbarer Irrtum** unterlaufen, der ihn das Vergehen oder das darin liegende Unrecht nicht erkennen ließ, so wird dem Täter weder Vorsatz noch Fahrlässigkeit zugerechnet.
- Ist der Irrtum **unentschuldbar**, so ist dem Täter **grobe Fahrlässigkeit** zuzurechnen.
- Ist dem Täter bei der Tat eine **entschuldbare Fehlleistung** unterlaufen, wird dem Täter **Fahrlässigkeit nicht zugerechnet**.



Beispiel:

XY erkundigt sich bei seinem Parteienvertreter/bei der Abgabenbehörde, ob bestimmte Einnahmen steuerpflichtig seien. Er erhält die falsche Antwort: nicht steuerpflichtig! Folglich nimmt XY die Einnahmen nicht in die Steuererklärung auf. Es liegt ein **entschuldbarer Irrtum** vor. (Unterlässt XY die Erkundigung bei einer sachlich kompetenten Stelle, so ist der Irrtum vorwerfbar – und damit **unentschuldbar**).

34 Buchungsfehler in drei Jahren mit nicht versteuerten Erlösen von € 7.300,- sind keine **entschuldbare Fehlleistung** mehr (VwGH 12. 3. 1991, 90/14/0007).

Im Kernstrafrecht (StGB) sind die Rechtsfolgen eines Verbotsirrtums strenger ausgestaltet. Liegt ein „vorwerfbarer“ Verbotsirrtum vor, so bleibt es im StGB bei der Bestrafung wegen des Vorsatzdelikts. Das StGB kennt den Begriff der entschuldbaren Fehlleistung nicht.

3. Entschuldigungsgründe

Lesen Sie § 10 FinStrG und § 10 StGB.

Bei den Entschuldigungsgründen (= Schuldaußschließungsgründen) geht es um das Problem der **Zumutbarkeit** von **rechtmäßigem Verhalten**. Maßstab, um die Zumutbarkeit (rechtmäßigen Verhaltens) zu bewerten, ist der **maßgerechte Mensch**, der sich mit den rechtlich geschützten Werten verbunden fühlt. Prüft man Entschuldigungsgründe, so ist zu unterscheiden zwischen

- entschuldigender Notstandssituation,
- Notstandshandlung und
- subjektivem Entschuldigungselement.