Diplomarbeit

Zur Erlangung des akademischen Grades
eines Magisters der Rechtswissenschaften
an der rechtswissenschaftlichen Fakultät
der Karl-Franzens-Universität Graz

Die Besonderheiten der Steuerhinterziehung vor dem Hintergrund ihrer Anknüpfung an das materielle Steuerrecht

vorgelegt von

Johannes Gruber

Beurteilerin:

Univ.-Prof.in Dr.in Tina Ehrke-Rabel

Institut für Finanzrecht

Graz, Juni 2017

Diese Arbeit ist meinen Eltern gewidmet

Ehrenwörtliche Erklärung

Ich, Johannes Gruber, erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen inländischen oder ausländischen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Graz am:

Unterschrift:

Inhaltsverzeichnis

I Abkürzungsverzeichnis VII

1 Einleitung 1

2 Das Finanzstrafgesetz zwischen Straf- und Steuerrecht 3

2.1 Aufgaben und Funktionen des Strafrechts 3

2.2 Aufgaben und Funktionen des Steuerrechts 4

2.3 Das Finanzstrafrecht 6

2.4 Die geschützten Rechtsgüter 8

2.5 Fazit 9

3 Finanzdelikte versus Vermögensdelikte 10

3.1 Abgabenhinterziehung 10

3.2 Abgabenbetrug 12

3.3 Diebstahl und Betrug 13

4 Verfahrensfragen 14

4.1 Allgemeines zum Verfahren nach der StPO 14

4.2 Verfahren bei den klassischen Vermögensdelikten 16

4.3 Allgemeines zum Finanzstrafverfahren 17

4.4 Verfahren bei Abgabenhinterziehung bzw Abgabenbetrug 21

4.5 Fazit 23

5 Besonderheiten auf der Ebene des Tatbestandes 25

5.1 Allgemeindelikt versus Sonderdelikt 25

5.1.1 Finanzvergehen als Allgemeindelikte 28
5.1.2 Finanzvergehen als Sonderdelikte 28
5.1.3 Fazit 32
5.2 Blankettstrafgesetz 33
5.2.1 Blankettnormen im Finanzstrafrecht 34
5.2.2 Fazit 36
6 Besonderheiten auf Seite der Rechtsfolgen 37
6.1 Die Strafrahmen 37
6.2 Freiheits- oder Geldstrafe 38
6.2.1 Das Tagessatzsytem des StGB 40
6.2.2 Das Geldsummensystem des FinStrG 44
6.2.3 Exemplarischer Vergleich von Tagessatzsystem und Geldsummensystem 48
6.2.4 Fazit 49
6.3 Ersatzfreiheitsstrafen 50
6.3.1 Ersatzfreiheitsstrafe im StGB 51
6.3.2 Ersatzfreiheitsstrafe im FinStrG 53
6.3.3 Fazit 57
6.4 Selbstanzeige versus tätige Reue: Ein Vergleich der beiden Instrumentarien 58
6.4.1 Tätige Reue nach dem StGB 58
6.4.1.1 Rechtzeitigkeit 60

6.4.1.2 Freiwillige, vollständige Schadensgutmachung 60

6.4.2 Die Selbstanzeige im FinStrG 62

6.4.2.1 Darlegung der Verfehlung und Offenlegung bedeutsamer Umstände 65

6.4.2.2 Schadensgutmachung 67

6.4.2.3 Nennung der begünstigten Personen 67

6.4.2.4 Rechtzeitigkeit 68

6.4.3 Fazit 70

6.5 Die dritte Spur des Strafrechts - Allgemeines zur Diversion 70

6.5.1 Diversion im StGB 72

6.5.2 Diversion im FinStrG 73

6.5.3 Fazit 74

7 Das Finanzstrafrecht aus dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes 75

8 Zusammenfassung der wichtigsten Erkenntnisse 79

II Quellenverzeichnis XII

III Judikaturverzeichnis XIX

I Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch JGS 946
Abs	Absatz
ARD	ARD-Betriebsdienst
BAO	Bundesabgabenordnung BGBl 1961/194
BGB	Bundesgesetzblatt
BIP	Bruttoinlandsprodukt
BlgNR	Beilage, n zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMJ	Bundeministerium für Justiz
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz BGBl 1930/1
bzw	beziehungsweise
ecolex	Fachzeitschrift für Wirtschaftsrecht
EGC	Charta der Grundrechte der Europäischen Union vom 18.12.2000, ABl C 2000/364, 1
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention BGBl 1958/210
EO	Exekutionsordnung BGBl I 2005/68
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage

EStG	Einkommensteuergesetz BGBl 1992/423
etc	et cetera
EU	Europäische Union
EvBl	Evidenzblatt der Rechtsmittelentscheidungen in Österreichische Juristen-Zeitung
f	folgende, und der, die
ff	folgenden, und der, die
FinStrG	Finanzstrafgesetz BGBl 1958/129
FN	Fußnote
FS	Festschrift
gem	gemäß
GP	Gesetzgebungsperiode
hA	herrschende Ansicht
Hrsg	Herausgeber
iS	im Sinne
iSd	im Sinne des, - der
iVm	in Verbindung mit
JAP	Juristische Ausbildung und Praxis-vorbereitung
JBl	Juristische Blätter
Jud	Judikatur

JusSt	Journal für Strafrecht
krit	kritisch
leg cit	legis citatae (*der zitierten Vorschrift*)
Lfg	Lieferung
lit	litera (*Buchstabe*)
Lit	Literatur
max	maximal
mE	meines Erachtens
Mio	Million
Nov	Novelle
NRsp	Neuere Rechtsprechung
OGH	Oberster Gerichtshof
ÖJZ	Österreichische Juristenzeitung
OLG	Oberlandesgericht
ÖStZB	Die finanzrechtlichen Erkenntnisse des VwGH und des VfGH
ÖZW	Österreichische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht
RdU	Recht der Umwelt
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft
RGBl	Reichsgesetzblatt

Rsp	Rechtsprechung
Rz	Randziffer
sog	sogenannt, -e, -er, -es
SSt	Entscheidungen des Obersten Gerichtshof in Strafsachen und Disziplinarangelegenheiten
StGB	Strafgesetzbuch BGBl 1974/60
StGG	Staatsgrundgesetz über die allgemeine Rechte der Staatsbürger RGBl 1867/142
StPO	Strafprozeßordnung 1975 BGBl 1975/631
stRÄG	Strafrechtsänderungsgesetz
stRsp	ständige Rechtsprechung
StV	Staatsvertrag
StVG	Strafvollzugsgesetz BGBl 1696/144
SWK	Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei
ua	und andere,-s bzw unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UStG	Umsatzsteuergesetz 1994 BGBl 1994/663
uU	unter Umständen
vgl	vergleiche
VfGH	Verfassungsgerichtshof

VfSlg	Sammlung der Erkenntnisse und wichtigsten Beschlüsse des VfGH
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VwSlg	Erkenntnisse und Beschlüsse des VwGH
WBl	Wirtschaftsrechtliche Blätter
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel
ZfVB	Die administrativrechtlichen Entscheidungen des VwGH und die verwaltungsrechtlich relevanten Entscheidungen des VfGH in lückenloser Folge

1 Einleitung

„Nur zwei Dinge auf dieser Welt sind uns sicher: Der Tod und die Steuer." Zu dieser Erkenntnis kam bereits Benjamin Franklin. Weder Tod noch Steuer bereiten uns Freude. Doch während es bis dato keine Möglichkeit gibt, dem Tod zu entkommen, gibt es ein solche im Bereich der Steuern schon lange – die Steuerhinterziehung. Die Steuerhinterziehung existiert wahrscheinlich bereits genauso lange wie die Steuern selbst und wird auf immer geschicktere und ausgefallenere Weise bewerkstelligt. Wie weit die Ideen zur Steuervermeidung bereits reichen, zeigen die Überlegungen von *McGee.*[1] Er stellt sich die Frage, ob Steuern nicht Diebstahl durch den Staat darstellen, wodurch die Steuerhinterziehung nicht mehr, als der Schutz des Einzelnen[2] vor einem solchen Diebstahl wäre. Die österreichische Einstellung zu Steuern ist nicht ganz so radikal, aber ebenfalls keine „löbliche". Die Steuerhinterziehung wird hierzulande zumeist als bloßes Kavaliersdelikt angesehen und das, obwohl bereits in den amtlichen Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Finanzstrafgesetz 1958 festgestellt wurde: Abgabendelikte sind keine Kavaliersdelikte.[3] Als Hüter des Steuerrechts bzw der Steuermoral wurde damals das FinStrG eingeführt. Das Ansehen als Kavaliersdelikte ist den Finanzvergehen teilweise aufgrund einiger markanter Unterschiede zum klassischen Strafgesetzbuch geschuldet. Auch wenn im Zuge zahlreicher Novellierungen immer wieder Anpassungen des FinStrG vorgenommen wurden und tatsächlich die Steuerhinterziehung mittlerweile scheinbar „weder als Notwehr noch Kavaliersdelikt, sondern als ein ausgesprochen asoziales Verhalten, bei dem nur noch Deppen Steuern zahlen und der Staat pleite ist"[4] verstanden wird, so bietet sie immer noch einige strafrechtliche Besonderheiten. Ziel dieser Arbeit ist es, ausgewählte Besonderheiten im Vergleich zum allgemeinen Strafrecht aufzuzeigen. Die jeweiligen Ausarbeitungen und Beschreibungen der gesetzlichen Regelungen erfolgen stets in einem Ausmaß,

---

[1] *McGee,* The Philosophy of Taxation and Public Finance (2004).

[2] Die umfassende Gleichbehandlung von Männern und Frauen sollte im 21. Jahrhundert eine Selbstverständlichkeit darstellen. Dem Autor ist die Gleichstellung der Geschlechter ein besonderes Anliegen und er bekennt sich ausdrücklich zu ihr. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit der Arbeit wird allerdings auf eine geschlechtsspezifische Formulierung verzichtet. Die verwendeten Formulierungen beziehen sich aber selbstverständlich gleichermaßen sowohl auf Männer als auch auf Frauen.

[3] ErläutRV 295 BlgNR 8. GP 49.

[4] *Die Presse*, Wenn nur noch Deppen Steuern zahlen, http://diepresse.com/home/meinung/kommentare/leitartikel/4862767/Wenn-nur-noch-Deppen-Steuer-zahlen (abgefragt am 30.04.2017).

das vom Autor als ausreichend erachtet wurde, um die Besonderheiten klar aufzeigen zu können. Eine noch genauere und detailreichere Ausarbeitung der komplexen Materien hätte den Rahmen dieser Arbeit überschritten.

Zu diesem Zwecke ist diese Arbeit in sieben Kapitel gegliedert. In der Einleitung in Kapitel 1 wird neben dem Aufbau auch das Ziel der Arbeit erläutert. Kapitel 2 widmet sich der Frage, was überhaupt das Strafrecht und das Steuerrecht sind bzw wozu diese Rechtsmaterien benötigt werden. Auch das Finanzstrafrecht soll hier kurz, allgemein vorgestellt werden. Jene Delikte, auf die zur besseren Darstellung der jeweiligen Besonderheiten immer wieder zurückgegriffen werden soll, werden in Kapitel 3 kurz erörtert. In Kapitel 4 folgt eine kurze Auseinandersetzung mit Verfahrensfragen. Nach einer Darstellung des klassischen Verfahrensablaufs im StGB werden im Anschluss die Eigenheiten des Finanzstrafverfahrens ausgearbeitet. Dem folgen in Kapitel 5 die Besonderheiten auf Ebene des Tatbestandes. Neben der Qualifikation als Sonderdelikte soll auch der Blankettnormcharakter von Finanzvergehen vorgestellt werden. Eine ausführliche Untersuchung der strafrechtlichen Besonderheiten betreffend die Rechtsfolgen findet sich in Kapitel 6. Neben dem Strafrahmen wird unter anderem die Verhängung von Geldstrafen, der Ausspruch von Ersatzfreiheitsstrafen, die Möglichkeit zur Strafaufhebung sowie einer diversionellen Erledigung untersucht. Die Ausarbeitungen in den Kapiteln 5 und 6 erfolgt stets unter Gegenüberstellung der gesetzlichen Regelungen von StGB und FinStrG. Einzelne festgestellte Besonderheiten werden in Kapitel 7 kurz auf ihre Verfassungskonformität aus Sicht des Gleichheitssatzes überprüft. Die wesentlichen Ergebnisse und die strukturierte Zusammenfassung dieser Arbeit werden abschließend in Kapitel 8 präsentiert.

2 Das Finanzstrafgesetz zwischen Straf- und Steuerrecht

Das Finanzstrafrecht stellt gewissermaßen die Schnittstelle zwischen Straf- und Steuerrecht dar.[5] In einer kurzen Einführung sollen neben den Antworten auf die Fragen, was genau Strafrecht bzw Steuerrecht überhaupt sind und wozu wir beides brauchen, auch einige grundlegende Begriffe erklärt werden. Untersucht wird außerdem, was nun tatsächlich durch das Finanzstrafrecht bzw durch das Vermögensstrafrecht unter Schutz gestellt wird.

2.1 Aufgaben und Funktionen des Strafrechts

Primäre Aufgabe des Strafrechts ist der Schutz des Zusammenlebens von Menschen in einer Gemeinschaft. Ein solcher ist jedoch zumeist nur durch gesetzliche Regelungen zu verwirklichen, weshalb Rechtsordnungen geschaffen werden, die den Frieden innerhalb einer Gemeinschaft aufrechterhalten sollen.[6]

Die geschaffene Rechtsordnung unterliegt einer Werteordnung, die definiert, welche Werte in unserer Gesellschaft geschützt werden sollen.[7] Diese zu schützenden Werte nennt man Rechtsgüter. Dazu zählen beispielsweise das Leben, die körperliche Integrität, die persönliche Freiheit und das Eigentum des Menschen. Für Angriffe auf ein Rechtsgut sieht die Rechtsordnung zumeist direkte Sanktionen in Form von Strafen vor. Der Begriff des Rechtsguts ist allerdings nicht auf das Strafrecht beschränkt, da auch die anderen Rechtsgebiete den Schutz gewisser Werte bezwecken.[8]

Das Strafrecht stellt also einen Schutz der Rechtsgüter dar, indem es versucht, mit Hilfe von Strafnormen Menschen von schädigenden Handlungen abzuhalten.[9] Die genaue Beschreibung eines verbotenen Verhaltens wird in der gesetzlichen Regelung

[5] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 1 Rz 7 (Stand 1.1.2014, rdb.at).
[6] Vgl *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[3] (2016) Rz 1.
[7] *Fuchs,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[9] (2016), 1 Rz 1.
[8] Vgl *Fuchs,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[9], 1 Rz 2.
[9] *Fuchs*, Strafrecht Allgemeiner Teil I[9], 12 Rz 10.

als Tatbestand mit einer gesetzlichen Strafdrohung verbunden und ergibt das sogenannte Delikt.[10]

Die im Strafrecht angedrohte Sanktion bzw Strafe dient mehreren Zwecken. Neuere Überlegungen tendieren in die Richtung, den Zweck der Strafe hauptsächlich darin zu verstehen, eine positive Wirkung für die Zukunft zu erreichen. Unter dem Gesichtspunkt der Spezialprävention soll erreicht werden, dass der Täter keine zukünftigen Straftaten mehr begeht. Generalpräventive Wirkung soll dadurch erzielt werden, dass auch andere potenzielle Rechtsbrecher abgeschreckt und somit von Straftaten abgehalten werden.[11]

Wichtigste Rechtsgrundlage im Bereich des Strafrechts ist das StGB, das einen Allgemeinen „vorangestellten" Teil, der die Grundlagen des Strafrechts definiert und einen Besonderen Teil, der durch eine Vielzahl aufgelisteter Straftatbestände die wichtigsten Rechtsgüter schützen soll, enthält.[12]

Ihre Durchsetzung finden Strafverfahren hauptsächlich im gerichtlichen, teilweise im verwaltungsbehördlichen Verfahren, wobei für erstgenannte die StPO und für letztere die Verwaltungsverfahrensgesetze einschlägig sind.[13]

Zusätzlich zum StGB gibt es wichtige Nebengesetze, die ebenfalls zu einem Großteil gerichtliche Strafbestimmungen enthalten. Teilweise sind jedoch prozessuale Sonderregeln zu beachten. Eines dieser Nebengesetze ist das FinStrG.[14]

2.2 Aufgaben und Funktionen des Steuerrechts

Die Bedeutung des Steuerrechts für den Staat ist eine dreifache. Primäre Aufgabe ist die Finanzierungsfunktion zur Bewältigung der Staatsaufgaben.[15] Die Vielzahl an Auf-

[10] *Kienapfel/Höpfel/Kert*, Strafrecht Allgemeiner Teil[15] (2016), 11 Rz 3.
[11] Vgl *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[3] Rz 28.
[12] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[3] Rz 40-41.
[13] *Bertel/Venier*, Strafprozessrecht[9] (2016) Rz 1; Genauere Ausführung dazu in Kapitel 4.
[14] *Fuchs,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[9], 6 Rz 18.
[15] *Doralt,* Steuerrecht 2015/16[18] (2016) Rz 3.

wendungen, die ein Staat zu tragen hat, wären ohne Steuereinnahmen nicht zu stemmen, obwohl ua durch Kapitalerträge, Sozialversicherungsbeiträge und Geldstrafen sehr wohl noch andere Einnahmequellen zur Verfügung stehen.[16]

Daneben spielen auch die Umverteilungsfunktion sowie die Lenkungsfunktion von Steuern eine bedeutende Rolle. Die Umverteilung soll einen Ausgleich der verschiedenen Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuerzahler herbeiführen, die Lenkungsfunktion betrifft insbesondere die Steuerung der Wirtschaft, zB durch Investitionsbegünstigungen.[17]

Die anfangs erwähnte primäre Aufgabe der Steuern, nämlich jene, den Gebietskörperschaften eines Staates Einnahmen zu gewährleisten, wird auch Fiskalzweck genannt.[18] 2012 gingen unter anderem 17 % eines Steuer-Euros in die soziale Wohlfahrt bzw das staatliche Gesundheitssystem, 10 % ins staatliche Pensionssystem, 8,5 % in die Erziehung, Kunst und Kultur und ca 2 % in den Straßenbau.[19] Dass ein Großteil der Mittelverwendung von Steuern im Sinne des Gemeinwohls geschieht, wird von einem überwiegenden Teil der Bevölkerung jedoch aufgrund eines vorherrschenden Misstrauens gegenüber des Staates nicht wahrgenommen. Die Steuermoral in Österreich ist daher durchaus gering.[20] Auch wenn Österreich europäischer Spitzenreiter ist, liegt die Schattenwirtschaft 2017 dennoch bei 7,2 % des BIP.[21] Gründe dafür sind neben der fehlenden Steuermoral auch die hohe Steuerquote. Unter Schattenwirtschaft bzw Schwarzarbeit versteht man Arbeitsstunden, für die weder Sozialversicherungsabgaben noch Steuern abgeführt werden.[22]

---

[16] *Ehrke-Rabel,* elements Steuerrecht[2] Rz 1.2.1.

[17] Vgl *Doralt,* Steuerrecht 2015/16[18] Rz 3.

[18] *Ehrke-Rabel,* elements Steuerrecht[2] Rz 1.2.2.

[19] *BMF*, Mein Steuer-Euro https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR-ASF_Steuereuro.pdf?5nb0t5 (abgefragt 16.01.2017).

[20] Vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht[3] (2008) Rz 13.

[21] *Trend,* Weniger Pfusch in Österreich - aber immer noch Milliardengeschäft, https://www.trend.at/branchen/gewerbe-industrie/weniger-pfusch-oesterreich-milliardengeschaeft-7956730 (abgefragt am 30.04.2017).

[22] Vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 9.

Auch wenn Österreich EU-weit die niedrigste Schattenwirtschaft vorzuweisen hatte, ist und bleibt großer Verlierer der Staat, dem dadurch nach wie vor hohe Steuereinnahmen vorenthalten bleiben.[23]

Um zu gewährleisten, dass Abgabepflichtige ihren Erklärungs- bzw Zahlungspflichten tatsächlich nachkommen, sieht das österreichische Abgabeverfahren bereits in der BAO eine Vielzahl an Maßnahmen und Bestimmungen, teilweise mit pönalisierendem Charakter, vor.[24] Noch einen Schritt weiter geht allerdings das Finanzstrafrecht, dass als Schnittstelle zwischen Straf- und Steuerrecht den Abgabenanspruch des Staates schützt.[25]

2.3 Das Finanzstrafrecht

Wichtigste Rechtsgrundlage des Finanzstrafrechts ist heute das Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht, kurz Finanzstrafgesetz, in der aktuellen Fassung vom 23.11.2016.

Bei seiner Einführung 1958 wurden die Fiskalinteressen der öffentlichen Hand sowie der Schutz der steuerehrlichen Wirtschaft vor der unlauteren Konkurrenz als schutzbedürftige Rechtsgüter betrachtet.[26] Weiters vertrat man bereits damals die Ansicht, dass der Abgabenanspruch der Gebietskörperschaften ein schutzbedürftiges Rechtsgut sei, da die Abgabenpolitik weit mehr als nur fiskalpolitische Interessen verfolgt. Ebenfalls war man sich bereits einig, dass Abgabendelikte nicht mehr als Kavaliersdelikte angesehen werden dürfen.[27] Seit seiner Einführung wurde das FinStrG bereits mehr als 70-mal novelliert, wobei die letzte Nov im November 2016 erfolgte.

---

[23] *Kurier,* Schwarzarbeit bei Handwerkern und Bau am höchsten. In OECD nur drei Länder mit weniger Schattenwirtschaft, https://kurier.at/wirtschaft/pfusch-steigt-2015-weiter-oesterreich-aber-eu-weit-am-bravsten/111.889.681 (abgefragt 16.01.2017).

[24] *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 14.

[25] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 1 Rz 7.

[26] ErläutRV 295 BlgNR 8. GP 48.

[27] ErläutRV 295 BlgNR 8. GP 49.

Für das Finanzstrafrecht sind, da jenes dem Strafrecht, explizit dem Nebenstrafrecht zuzurechnen ist,[28] dieselben strafrechtlichen Prinzipien wie im StGB zu beachten.[29] So findet etwa die moderne Strafrechtsdogmatik Anwendung.[30] Da es im Finanzstrafrecht zu einer Vereinigung von Steuer- und Strafrecht kommt, wird es als Strafrecht sui generis angesehen.[31] Unterteilt ist es in einen materiellrechtlichen Teil (§§ 1-52 FinStrG) und einen verfahrensrechtlichen Teil (§§ 53-246 FinStrG).[32]

Der Allgemeine Teil des materiellen Finanzrechts ähnelt jenem des StGB und enthält in den §§ 1-32 FinStrG allgemeine Bestimmungen,[33] die auf alle Finanzvergehen anzuwenden sind. Im Anschluss finden sich in den §§ 33-52 FinStrG die einzelnen Finanzvergehen bzw die Straftatbestände.[34]

Wie bereits erwähnt, decken sich die Bestimmungen des Allgemeinen Teiles des FinStrG in mancher Hinsicht mit jenen des StGB. Sieht das FinStrG in gewissen Bereichen keinerlei vergleichbare Regelung vor und verweist es nicht ausdrücklich auf das StGB, ist jedoch eine subsidiäre Anwendung dieses nicht möglich.[35] In seiner Entscheidung aus dem Jahr 1993 hat der OGH dazu festgehalten,[36] dass das FinStrG gegenüber dem StGB sowohl das speziellere, als auch das spätere Gesetz (lex specialis et posterior)[37] ist und aufgrund seiner eigenständigen Normierung des materiellen Rechts keinerlei Rückgriff auf das allgemeine Strafrecht erlaubt.[38]

---

[28] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1]§ 1 Rz 5.

[29] Ausdrückliche Normierung in §§ 1, 4, 6 FinStrG – zB Keine Strafe ohne Schuld (§ 6), Vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 2.

[30] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 2.

[31] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 1 Rz 7.

[32] *Seiler/Seiler,* FinStrG[4] (2014) § 1 Rz 1.

[33] *Fellner,* Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 1 Rz 5 (Stand März 2017, lexisnexis.at).

[34] *Seiler/Seiler*, FinStrG[4] § 1 Rz 2.

[35] Vgl *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 1 Rz 5. *Seiler/Seiler*, FinStrG[4] § 1 Rz 3. *Leitner/Toifl/*Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 1.

[36] OGH 15.12.1983, 13 Os 187/83.

[37] RIS-Justiz RS0086526.

[38] RIS-Justiz RS0086004.

Im Besonderen Teil des FinStrG finden sich die Tatbestände, die, da explizit als solche bezeichnet, als Finanzvergehen zu betrachten sind. Eine Legaldefinition des Finanzvergehens bietet das Gesetz nicht.[39] Darüber hinaus können jedoch auch andere Bundesgesetze Finanzstraftatbestände enthalten, sofern diese dort ebenfalls als Finanzvergehen bzw Finanzordnungswidrigkeit bezeichnet sind.[40]

2.4 Die geschützten Rechtsgüter

Strafrecht stellt wie eingangs erwähnt Rechtsgüterschutz dar, welcher als *ultima ratio*, somit als letztes Mittel eingreifen soll, um besonders wichtige Güter zu schützen.[41] Bezüglich der Delikte des StGB ist unbestritten, welchen Rechtsgütern hier Schutz zukommen soll. So sind dies beispielsweise in den ersten beiden Abschnitten des Besonderen Teils die Rechtsgüter des menschlichen Lebens und der körperlichen Integrität, deren besonderer Schutz auch durch die Vielzahl der vorhandenen Fahrlässigkeitsdelikte unterstrichen wird.[42] Durch Vermögensdelikte, wie beispielsweise Diebstahl, Betrug ua, wird ohne Zweifel das Rechtsgut des eigenen Vermögens geschützt.[43]

Welches Rechtsgut nun durch die Finanzdelikte des Finanzstrafrechts tatsächlich geschützt wird, war in der Lehre lange nicht eindeutig geklärt. Ein Ansatz ist die Abgabenhoheit des Staates und die damit einhergehende Sicherung des Abgabenanspruches des Fiskus als Rechtsgut zu betrachten, durch dessen Schutz in erster Linie ein effizientes Abgabenverfahren gesichert werden soll.[44] Dieser Meinung war man bereits bei der Einführung des FinStrG 1958.[45] Darüber hinausgehend wird durch den strafrechtlichen Schutz des Besteuerungsanspruchs des Fiskus auch ein Schutz der steu-

[39] Vgl *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 1 Rz 10.
[40] *Seiler/Seiler*, FinStrG[4] § 1 Rz 6.
[41] *Manhart,* Bagatellstraftaten im Finanzstrafrecht, Der schmale Grat zwischen strafbarem und straflosen Fehlverhalten (2005) 1.
[42] Vgl *Birklbauer/Hilf/Tipold,* Strafrecht Besonderer Teil 1[3] (2015) 25.
[43] *Birklbauer/Hilf/Tipold,* Strafrecht Besonderer Teil 1[3], 265.
[44] Vgl *Manhart,* Bagatellstraftaten im Finanzstrafrecht 2.
[45] ErläutRV 295 BlgNR 8. GP 48.

erehrlichen Bürger erzielt, die ansonsten dem Abgabenhinterzieher gegenüber benachteiligt wären.[46] Ob allerdings nur der konkrete Abgabenanspruch des Bundes, die pünktliche Abgabenentrichtung oder das Steueraufkommen des Bundes als solches das tatsächlich zu schützende Rechtsgut ist, war lange unklar.[47] Im Rechtsvergleich mit Deutschland zeigte sich, dass dort von der Jud und Teilen der Lit das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Einkommen der einzelnen Steuern bzw der Anspruch seitens des Staates auf den vollständigen Ertrag aus den einzelnen Steuerarten als Schutzgut angesehen wird.[48] Wenn jedoch die Abgabenhoheit des Staates allein das geschützte Rechtsgut darstellen soll, wird übersehen, dass nicht bloß die Abgabenverkürzung, sondern ferner auch die Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten sanktioniert wird und genau dadurch gewährleistet werden soll, dass der Steuergläubiger Kenntnis von erheblichen Tatsachen erhält. Als geschütztes Rechtsgut ist demnach nach *Leitner/Toifl/Brandl* das „Besteuerungssystem als Ganzes" zu definieren, wobei hier vor allem das abgabenrechtliche Mitwirkungssystem eine wichtige Rolle spielt.[49]

2.5 Fazit

Vorab kann somit bereits festgehalten werden, dass die durch die Vermögensdelikte des StGB und die Abgabendelikte des FinStrG zu schützenden Rechtsgüter scheinbar völlig verschiedene sind. Einfach ausgedrückt sollen die Vermögensdelikte des StGB zumeist das eigene Vermögen schützen.[50] Hinsichtlich den Theorien über das Rechtsgut des FinStrG ist mE den Ausführungen von *Leitner/Toifl/Brandl* zu folgen, die das Besteuerungssystem des Staates als Ganzes als zu schützendes Rechtsgut definieren.[51] Dies soll bei den weiteren Untersuchungen im Zuge dieser Arbeit stets bedacht werden.

---

[46] *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II[7] (2014) Rz 1401.

[47] *Kotschnigg*, Bemerkungen zum geschützten Rechtsgut der Abgabenhinterziehung, Ein Folgeproblem des Blankettcharakters der materiellen Tatbestände des FinStrG, SWK 26/2006, 752.

[48] *Kotschnigg*, SWK 26/2006, 752 (753).

[49] Vgl *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht3 Rz 279; *Leitner/Plückhahn*, Finanzstrafrecht kompakt[3] (2014) Rz 123; (krit) *Kotschnigg,* SWK 26/2006, 752 (753).

[50] Vgl Kapitel 2.4.

[51] Vgl Kapitel 2.4.

3 Finanzdelikte versus Vermögensdelikte

Grundsätzlich unterscheidet das FinStrG Finanzvergehen in Abgabenhinterziehung, grob fahrlässige Abgabenverkürzung und Finanzordnungswidrigkeiten.[52] Kurz Erwähnung finden soll vor allem die Tatsache, dass das FinStrG fahrlässige Finanzvergehen kennt. Dies ist insofern interessant, als im StGB keine fahrlässigen Vermögensdelikte zu finden sind.[53] Dennoch wird im Zuge dieser Arbeit bei der Untersuchung der strafrechtlichen Besonderheiten der Schwerpunkt auf die beiden häufigsten Delikte im Bereich der Finanzvergehen, nämlich der Abgabenhinterziehung (§§ 33 f FinStrG) und deren Deliktsqualifikation, dem Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG) gelegt. Um die Unterschiede besser hervorheben zu können, wird versucht, diese stets den vergleichbaren Delikten aus dem allgemeinen Vermögensstrafrecht, dem Diebstahl gem §§ 127 f StGB und dem Betrug nach §§ 146 ff StGB, gegenüberzustellen.

Nachfolgend sollen zur besseren Verständlichkeit die jeweiligen Grundtatbestände erwähnt werden. Die Vorstellung der beiden Finanzdelikte ist, da das Hauptaugenmerk auf ihnen liegt und sie der Allgemeinheit wohl großteils unbekannt sind, etwas detaillierter.

3.1 Abgabenhinterziehung

Die Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG bildet den zentralen Tatbestand des FinstrG und umfasst vier Deliktsfälle.[54] Demnach ist strafbar,

- gem Abs 1, die vorsätzliche Abgabenverkürzung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht (sie bildet den Grundtatbestand),
- die wissentliche Verkürzung von Umsatzsteuer, in Form von Vorauszahlungen oder Gutschriften unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Voranmeldungen iSd § 21 UStG gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG,

[52] *Doralt,* Steuerrecht 2015/16[18] Rz 599.
[53] *Doralt,* Wie gerecht ist das Finanzstrafrecht? Zur Rechtfertigung einer Entkriminalisierung des Finanzstrafrechts, RdW 1985, 259.
[54] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 33 Rz 2 (Stand 1.1.2014, rdb.at).

- die wissentliche Verkürzung von Lohnabgaben unter Verletzung der Verpflichtung zur Führung von Lohnkonten iS des § 76 EStG samt dazu ergangener Verordnung,
- die vorsätzliche Abgabenverkürzung durch zweckwidrige Verwendung steuerbegünstigter Sachen unter Verletzung der Anzeige der anderweitigen Verwendung (§ 33 Abs 4 FinStrG).

Bei der Hinterziehung handelt es sich um eine vorsätzliche Abgabenverkürzung. Sie stellt somit ein Erfolgsdelikt dar,[55] welches erst durch Erfolgseintritt vollendet ist. Ein solcher äußert sich dadurch, dass eine geschuldete Steuer gar nicht, nicht fristgerecht oder nicht vollständig entrichtet wird.[56]

Nicht erst, wenn der Steuerbetrag dem Steuergläubiger endgültig verloren geht, sondern bereits dann, wenn er ihm nicht zu dem Zeitpunkt, zu dem ihn dieser nach steuerlichen Vorschriften zu erhalten hat, zufließt, liegt eine Steuerverkürzung vor.[57] Demnach ist bereits ein lediglich vorübergehender Rückstand als Verkürzung zu werten.[58]

Da § 33 FinStrG mehrere Begehungsformen mit unterschiedlichem Sinn- und Wertegehalt hauptsächlich aus gesetzestechnischen Gründen zusammenfasst und für sie dieselbe Strafdrohung vorsieht, stellt er einen sogenannten kumulativen Mischtatbestand dar.[59]

Für alle Tatbestände des § 33 FinStrG wird das Bewirken einer Abgabenverkürzung verlangt und eine Abgabepflicht vorausgesetzt.[60] Da sich die Beurteilung, ob eine solche vorliegt am wahren wirtschaftlichen Gehalt des Geschehens misst, kann selbst ein Verhalten das gegen ein gesetzliches Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt, Abgabepflichten auslösen.[61]

---

[55] OGH 6.6.1974, 9 Os 174/73, JBl 1975,51 = EvBl 1975/84 S 163 = SSt 45/15.
[56] OGH 19.10.1982, 10 OS 180/81.
[57] *Seewald/Tannert* in *Tannert*, Finanzstrafrecht § 33 FinStrG Rz E1 (Stand 30.9.2011, rdb.at).
[58] *Seiler/Seiler*, FinStrG[4] § 33 Rz 34.
[59] OGH 8.9.1983, 13 Os 92/83, EvBl 1984/107 S 404 = RZ 1984/36 S 101; Vgl *Kienapfel/Höpfel/Kert*, Strafrecht Allgemeiner Teil[15], 46 Rz 42 ff.
[60] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] FinStrG § 33 Rz 1 (Stand 1.6.2012, rdb.at).
[61] OGH 24.6.2006, 15 Os 64/04, JUS St/3633 = SSt 2004/49.

So kann ein Einkommen, das infolge strafgesetzwidrigen Tuns oder Unterlassens gewonnen wird, nach stRsp durchaus eine Einkommensteuerpflicht auslösen, deren Verkürzung eine Abgabenhinterziehung darstellen kann.[62]

3.2 Abgabenbetrug

Eines Abgabenbetruges nach § 39 FinStrG macht sich schuldig, wer ausschließlich durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen, wobei als Grunddelikte hier die Abgabenhinterziehung, der Schmuggel, die Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben oder die Abgabenhehlerei in Frage kommen,

- gem lit a unter Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden, Daten oder anderer solcher Beweismittel (…) oder,
- unter Verwendung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen gem lit b oder,
- gem lit c unter Verwendung automationsunterstützt erstellter Bücher oder Aufzeichnungen (…)

begangen hat.

Weiters schuldig macht sich, unabhängig von den oben genannten Kriterien, wer eine Abgabenhinterziehung begeht, indem er Vorsteuerbeträge geltend macht, denen weder Lieferungen noch sonstige Leistungen zugrunde liegen, um dadurch eine Abgabenverkürzung zu erreichen.

Vor Einführung des § 39 FinStrG durch die FinStrG-Nov 2010 wurden auf Grund der Subsidiaritätsklausel des § 22 Abs 2 FinStrG Finanzvergehen ausschließlich nach dem FinStrG geahndet, selbst wenn sie betrügerisch begangen wurden. Die daraus resultierende Konsequenz war, dass betrügerische Vermögensschädigungen, die nach dem allgemeinen Strafrecht mit jahrelangen Freiheitsstrafen zu ahnden gewesen wären, sofern sie zum Nachteil des Fiskus gesetzt wurden, primär lediglich mit einer Geldstrafe sanktioniert wurden. Dies wurde vom Gesetzgeber vor allem im Hinblick auf die

[62] RIS-Justiz RS0109799, zuletzt OGH 6.9.2016, 13 Os 105/15p.

Internationalisierung der Wirtschafts- und Finanzkriminalität verbunden mit der Problematik verschleierter Gesellschaftskonstruktionen, die den Volkswirtschaften enorme Schäden zufügten, als kriminalpolitisch verfehlt angesehen. Um dem entgegenzuwirken, wurde durch die FinStrG Nov 2010 der Tatbestand des Abgabenbetruges eingeführt, welcher an den § 147 StGB (Schwerer Betrug) angelehnt ist.[63]

3.3 Diebstahl und Betrug

Einen Diebstahl gem § 127 StGB begeht, wer eine fremde bewegliche Sache einem anderen wegnimmt und dabei mit dem Vorsatz handelt, sich selbst oder einen Dritten durch deren Zueignung unrechtmäßig zu bereichern.

Ein Betrug nach § 146 StGB liegt vor, sobald jemand einen anderen durch Täuschung zu einer Schädigung des eigenen, oder eines fremden Vermögens mit dem Vorsatz verleitet, durch das gesetzte Verhalten, sich oder einen Dritten unrechtmäßig zu bereichern.

[63] Vgl *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² FinStrG § 39 Rz 1 (Stand 1.6.2012, rdb.at).

4 Verfahrensfragen

Materielles Strafrecht beschreibt die Voraussetzungen und Folgen der mit Strafe bedrohten Verhaltensweisen. Die Vorschriften zur Aufklärung von Straftaten, die Durchsetzung des staatlichen Strafanspruches, dem sogenannten ius puniendi, und die Befugnisse sowie Grenzen der Strafverfolgungsorgane sind hingegen im formellen Strafrecht geregelt.[64] Zur Durchsetzung des Strafanspruches sieht die österreichische Rechtsordnung eine Zweigleisigkeit vor, da die Aburteilung teilweise dem Strafverfahren, somit ordentlichen Gerichten, und zum Teil den Verwaltungsbehörden im Verwaltungsstrafverfahren überlassen ist.[65]

Sofern eine Zuständigkeit der Gerichte besteht, kommt hauptsächlich die StPO zur Anwendung. Liegt eine verwaltungsbehördliche Kompetenz vor, so gelten die Verwaltungsverfahrensgesetze. Während das StGB vor allem im Wege des gerichtlichen Prozesses unter Anwendung der StPO durchgesetzt wird, ist das Finanzstrafverfahren teilweise als verwaltungsbehördliches, teilweise als gerichtliches Verfahren konzipiert.[66]

4.1 Allgemeines zum Verfahren nach der StPO

Grundsätzlich unterteilt sich das Strafverfahren in drei Abschnitte: In das Ermittlungs-, das Haupt- und das Rechtsmittelverfahren.[67]

Weiters unterschieden wird zwischen sachlicher, örtlicher und funktioneller Zuständigkeit. Während die örtliche regelt, an welchem Ort die Verhandlung stattfinden soll, also welches von mehreren sachlich zuständigen Gerichten herangezogen wird, bestimmt die funktionelle, die organisatorische oder instanzenmäßige Zuständigkeit eines Organs, womit sie eine besondere Form der sachlichen Zuständigkeit darstellt. Die sachliche Zuständigkeit gibt an, welche Art von Gericht zu entscheiden hat und vor allem in welcher Zusammensetzung dies in erster Instanz zu erfolgen hat.[68] Sowohl im

[64] Vgl *Kienapfel/Höpfel/Kert,* Strafrecht Allgemeiner Teil[15], 15 Rz 14.
[65] *Bertel/Venier,* Strafprozessrecht[9] Rz 1.
[66] Vgl *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 254.
[67] *Seiler,* Strafprozessrecht[15] (2016) Rz 4.
[68] Vgl *Seiler,* Strafprozessrecht[15] Rz 90.

Haupt-, als auch im Rechtsmittelverfahren wird schließlich noch unterschieden, ob die Zuständigkeit dem Bezirksgericht, dem Einzelrichter des Landesgerichts, dem Schöffengericht oder dem Geschworenengericht obliegt.[69]

In § 29 Abs 1 StPO wird folgende gesetzliche Einteilung getroffen: Bezirksgerichte sind im Hauptverfahren, Landesgerichte in allen drei Verfahrensabschnitten und das OLG sowie der OGH im Rechtsmittelverfahren tätig.

Um anschließend einen besseren Vergleich zwischen allgemeinen Vermögensdelikten und Finanzdelikten ziehen zu können, wird in den weiteren Ausführungen das Hauptaugenmerk auf die sachliche Zuständigkeit im Hauptverfahren gelegt.

Wurde eine strafbare Handlung begangen, deren Strafdrohung nur eine Geldstrafe, oder einer Freiheitstrafe von nicht mehr als einem Jahr vorsieht, ist das Hauptverfahren vom Bezirksgericht (§ 30 Abs 1 StPO) zu führen, wobei jenes mittels Einzelrichter tätig wird.[70] Bestimmte Delikte sind von der Zuständigkeit ausdrücklich ausgenommen, beispielsweise die Nötigung oder die gefährliche Drohung.

Ist eine Straftat mit lebenslanger oder mit Freiheitsstrafe, deren Untergrenze mehr als fünf Jahre und deren Obergrenze mehr als zehn Jahre beträgt, bedroht, so ist die Zuständigkeit des Landes- als Geschworenengericht gegeben (§ 31 Abs 2 Z1 StPO - zB „Mord“ § 75 StGB). Daneben liegt eine solche weiters für die in §§ 31 Abs 2 Z 2 - 12 StPO taxativ aufgezählten Delikte vor.[71]

Die Zuständigkeit des Landesgerichts als Schöffengericht ist gegenüber den Geschworenengerichten eine subsidiäre.[72] Gem § 31 Abs 3 Z 1 StPO sind ihm somit alle strafbaren Handlungen zugewiesen, deren Strafdrohung eine fünfjährige Freiheitsstrafe überschreitet. In §§ 31 Abs 3 Z 2 bis 6a StPO ist noch die ausdrückliche Zuständigkeit für weitere Delikte an das Schöffengericht geregelt, die ansonsten nicht in dessen Kompetenz fallen würden.[73] Zu nennen ist hier der schwere Diebstahl gem

[69] *Bertel/Venier,* Strafprozessrecht[9] Rz 2.
[70] *Markel* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO § 30 Rz 1 (Stand 22.2.2017, rdb.at).
[71] Vgl *Bertel/Venier,* Strafprozessrecht[9] Rz 86.
[72] *Markel* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO § 31 Rz 20.
[73] *Seiler,* Strafprozessrecht[15] Rz 107.

§ 128 Abs 1 Z 5 StGB, sofern der herbeigeführte Schaden € 50.000,- übersteigt bzw bereits, wenn sich der Vorsatz darauf erstreckt.

Der Einzelrichter des Landesgerichts leitet das Hauptverfahren, solange keine gesetzliche Anordnung eine Zuständigkeit des Bezirkgerichts, des Schöffen- oder Geschworenengerichts vorsieht.[74] Gem § 31 Abs 4 Z 1 StPO ist eine Zuständigkeit des Einzelrichters folglich in dem Fall begründet, dass die Straftat eine mehr als einjährige Freiheitsstrafe nach sich zieht und weder in Schöffen- noch Geschworenengerichtszuständigkeit fällt, oder wenn die Zuständigkeit des Bezirksgerichts ausgenommen ist.[75]

4.2 Verfahren bei den klassischen Vermögensdelikten

Die Durchsetzung der klassischen Vermögensdelikte des StGB erfolgt, wie zuvor erörtert, im gerichtlichen Verfahren unter Anwendung der StPO. Für die beiden im Zuge dieser Arbeit herangezogenen Delikte des Diebstahls und des Betrugs bedeutet dies nun Folgendes:

Aufgrund der geringen Strafdrohung von maximal sechs Monaten Freiheitsstrafe ergibt sich sowohl für den Grundtatbestand des § 127 StGB (Diebstahl), als auch für jenen des § 146 StGB (Betrug) gem § 30 Abs 1 StPO im Hauptverfahren eine Zuständigkeit des Bezirksgerichts.[76] Die Qualifikationen des § 128 Abs 1 Z 5 StGB bzw des § 147 Abs 2 StGB welche an eine ein bis dreijährige Freiheitsstrafe geknüpft sind, fielen grundsätzlich in die Zuständigkeit des Einzelrichters am Landesgericht. § 31 Abs 2 Z 6a StPO sieht jedoch in beiden Fällen ausdrücklich die Kompetenz des Schöffengerichts vor. Grund dafür ist, dass eine Einzelrichterzuständigkeit eine Mehrzahl an Berufungsrichtern bei den OLG bedinge.[77] Sind die Qualifikationstatbestände des § 128 Abs 2 bzw § 147 Abs 3 StGB gegeben, so liegt infolge der Strafdrohungen von einem bis zu zehn Jahren, und mangels der Überschreitung der Untergrenze von mehr als fünf Jahren, ebenso die Zuständigkeit des Schöffengerichts vor. Allerdings

[74] *Markel* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO § 31 Rz 26.
[75] *Bertel/Venier,* Strafprozessrecht[9] Rz 88.
[76] *Salimi* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch IV § 127 StGB Rz 237 (Stand November 2012, lexisnexis.at).
[77] ErläutRV 689 BlgNr 25 GP 49.

kann es auch zu einer Einzelrichterzuständigkeit des Landesgerichts kommen. Dazu muss jedoch ein Qualifikationstatbestand, der jedoch keine Wertqualifikation darstellt von Diebstahl[78] oder Betrug[79] vorliegen. Da in § 31 Abs 2 Z 6a StPO für diese Fälle keine ausdrückliche Zuständigkeit des Schöffengerichts vorgesehen ist, liegt jene gem § 31 Abs 4 Z 1 StPO, aufgrund der ein Jahr überschreitenden Strafdrohung, beim Einzelrichter.

4.3 Allgemeines zum Finanzstrafverfahren

Das Finanzstrafverfahren sieht im Gegensatz zum klassischen Strafverfahren eine Besonderheit vor. Es handelt sich nämlich um kein einheitliches Verfahren, sondern es sind vielmehr zwei grundverschiedene Verfahrensarten vorgesehen.[80] Zur Anwendung kommt somit keine einheitliche Prozessordnung, sondern zwei nebeneinander bestehende Prozessrechtssyteme.[81] Vereinfacht gesagt, sieht das FinStrG bei Delikten mit größerem Unrechtsgehalt die Zuständigkeit der ordentlichen Gerichte vor, während bei geringfügigen Delikten jene der Verwaltungsbehörden gegeben ist.[82]

§ 53 FinStrG, der die Kompetenzverteilung zwischen Gericht und Verwaltungsbehörde regelt, sowie § 54 FinStrG, der Bestimmungen bezüglich eines etwaigen Übergangs eines verwaltungsbehördlich geführten Verfahrens in ein gerichtliches Strafverfahren enthält, gelten für beide Verfahrensarten gemeinsam.[83]

Das Verfahren vor der Verwaltungsstrafbehörde (Finanzstrafbehörde) ist in §§ 56 bis 194e FinStrG geregelt. Für das gerichtliche Finanzstrafverfahren kommen die Vorschriften der StPO zur Anwendung. Ergänzende Vorschriften finden sich aufgrund einiger Besonderheiten von Abgabenangelegenheiten in

[78] Gem § 128 Abs 1 StGB fallen darunter beispielsweise der Diebstahl während einer Feuersbrunst (Z 1), in einer Kirche (Z 2), an einer geschichtlich wertvollen Sache (Z 3) oder einer kritischen Infrastruktur (Z 4).

[79] Gem § 147 Abs 1 StGB liegt ein solcher Betrug vor, sofern er beispielsweise mit verfälschten Urkunden oder Daten (Z 1) begangen wurde bzw man sich für einen Beamten ausgegeben hat (Z 2).

[80] *Reger/Judmeier/Kalcher/Kuroki,* Finanzstrafgesetz II[4] § 53 Rz 1 (Stand 2016, lindeonline.at).

[81] *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 53 Rz 1 (Stand März 2014, lexisnexis.at).

[82] *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht II[7] Rz 1458.

[83] *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 53 Rz 1.

§§ 195 bis 245 FinStrG.[84] Diese Sonderbestimmungen kommen jedoch nur zur Anwendung, soweit es sich um ein Strafverfahren wegen eines Finanzvergehens iSd § 1 FinStrG handelt. Für die in §§ 248 ff FinStrG aufgezählten gerichtlich strafbaren Handlungen, die jedoch keine Finanzvergehen darstellen, ist die StPO uneingeschränkt anzuwenden.[85]

Die Kompetenzregelung des § 53 FinStrG gewährleistet die klare Abgrenzung zwischen der Zuständigkeit der Gerichte und Verwaltungsbehörden, wodurch dem in Art 94 B-VG normierten Prinzip der Trennung von Justiz und Verwaltung Rechnung getragen wird.[86] Die Abgrenzung muss in jeder Lage des Verfahrens beachtet werden.[87] So muss im Finanzstrafverfahren ein durch eine Unzuständigkeitsentscheidung beendetes Gerichtsverfahren durch die Finanzstrafbehörde fortgeführt werden.[88]

Ein wesentlicher Unterschied zwischen den beiden Verfahren besteht darin, dass das gerichtliche Strafverfahren vom Anklagegrundsatz beherrscht wird, während im verwaltungsbehördlichen Verfahren das sogenannte Inquisitionsprinzip gilt. Der Anklagegrundsatz besagt, dass nur über Antrag eines Anklägers ein Strafverfahren eröffnet werden darf. Zumeist erfolgt die Anklageerhebung durch die Staatsanwaltschaft, gegen deren Willen ein Strafverfahren grundsätzlich nicht geführt werden kann. Im Inquisitionsverfahren nimmt dagegen die Behörde grundsätzlich sowohl die Einleitung, als auch alle weiteren Verfahrensschritte selbst vor.[89] Verfassungsrechtlich problematisch wird dies insbesondere beim Verfahren vor dem Einzelbeamten (dazu mehr unter Kapitel 4.4), da hier kein Ankläger vorhanden ist und das untersuchende Organ zugleich auch das entscheidende ist, lässt es eine unbefangene Entscheidung fast unmöglich erscheinen.[90]

---

[84] Vgl *Reger/Judmeier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz II² § 53 Rz 2.
[85] *Reger/Judmeier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz II² § 53 Rz 3.
[86] *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 53 Rz 3.
[87] *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht II⁷ Rz 1458.
[88] VwGH 22.2.1995, 94/13/0270 AnwBl 1995/6025 = AnwBl 1995, 672 = ARD 4674/20/95 = ÖStZB 1995, 581 = SWK 1995, R 80.
[89] Vgl *Reger/Judmeier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz II² § 53 Rz 2.
[90] *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ Rz 1652.

Da es sich bei der Frage, ob ein Finanzvergehen gerichtlich oder verwaltungsbehördlich zu ahnden ist, ungeachtet der Formulierung des Finanzstrafrechts („Zuständigkeit"), um die gerichtliche Strafbarkeit eines Finanzvergehens schlechthin, und nicht bloß um eine prozessuale Zuständigkeitsabgrenzung handelt, befinden wir uns hierbei wieder bei einer Frage des materiellen Rechts.[91]

Grundsätzlich ist die gerichtliche Zuständigkeit gem §§ 53 Abs 1 und Abs 2 FinStrG gegeben, wenn ein vorsätzliches Finanzdelikt und ein strafbestimmender Wertbetrag von über € 100.000,- vorliegen. Bei bestimmten Delikten (ua Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben) verringert sich der strafbestimmende Wertbetrag auf € 50.000,-.[92] Kommt es zu einem Zusammentreffen mehrerer strafbarer Handlungen, werden zur Beurteilung der Zuständigkeit die strafbestimmenden Wertbeträge dieser Finanzvergehen addiert, sofern eine Finanzbehörde für alle Vergehen sachlich und örtlich zuständig wäre.[93] Zu beachten ist, dass dabei nur dieselbe gesetzliche sachliche und örtliche Zuständigkeit heranzuziehen ist. Im Falle einer Delegierung darf keine Zusammenrechnung mit den Wertbeträgen, für welche die delegierte Finanzstrafbehörde bereits von Gesetz aus örtlich zuständig ist, erfolgen.[94]

§ 53 Abs 3 FinStrG (sog subjektive Konnexität) erweitert die gerichtliche Zuständigkeit noch um jene Fälle, in denen ein Täter neben den vom Gericht zu ahndenden Finanzvergehen noch andere, grundsätzlich nicht der gerichtlichen Zuständigkeit unterliegende Finanzvergehen begangen hat.[95] Wenn sie wieder sachlich und örtlich derselben Finanzstrafbehörde unterlägen, hat das Gericht über alle Finanzvergehen zu entscheiden.[96]

Die objektive Konnexität gem § 53 Abs 4 FinStrG erstreckt im Falle mehrerer Beteiligter die gerichtliche Zuständigkeit auf alle, sofern die Zuständigkeit des Gerichts zur

---

[91] OGH 6.7.1982, 10 Os 59/82, 08.05.1984, 10 Os 20/84.
[92] *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht II[7] Rz 1458.
[93] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 257.
[94] OGH 30.9.2010, 13 Os 103/10m ÖJZ EvBl-LS 2011/23, 142 = AnwBl 2011, 210 = SSt 2010/61.
[95] Etwa fahrlässige Finanzvergehen, oder Finanzvergehen, deren Strafdrohungen sich nicht nach einem Wertbetrag richten.
[96] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 258.

Verfolgung des unmittelbaren Täters begründet ist.[97] Sollte allein aufgrund der Konnexität ein Beteiligter gerichtlich verurteilt werden, so drohen im trotz Verurteilung nur die Folgen eines finanzstrafbehördlichen Verfahrens. Dies ist im Urteil festzuhalten. Konsequenz daraus ist, dass der Verurteilte nicht als gerichtlich vorbestraft gilt und keine Eintragung im Strafregister erfolgt.[98]

Die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde ist gem § 53 Abs 6 FinStrG dann gegeben, wenn keine gerichtliche Zuständigkeit vorliegt. Aufgrund der subsidiären Ausgestaltung bedarf es nicht der Prüfung, ob verwaltungsbehördliche Zuständigkeit besteht, sondern vielmehr einer Vorabkontrolle, ob eine gerichtliche gem §§ 53 Abs 1 bis 4 FinStrG gegeben ist.[99]

Falls eine verwaltungsbehördliche Zuständigkeit im Finanzstrafverfahren vorliegt, sind damit gem § 58 FinStrG die Finanz- bzw Zollämtern betraut. Je nach Schwere des Finanzvergehens, obliegt entweder dem Einzelbeamten oder einem Spruchsenat die Fällung des Erkenntnisses.[100] § 58 Abs 2 FinStrG kennt zwei Fälle, in denen es zu einer Zuständigkeit des Spruchsenats kommt. Obligatorisch zuständig ist er, sofern der strafbestimmende Wertbetrag € 33.000,- (bei Schmuggel ua € 15.000,-) überschreitet.[101] Eine fakultative Zuständigkeit liegt insofern vor, als der Beschuldigte oder ein Nebenbeteiligter eine solche begehrt.[102] Aufgrund dieser Möglichkeit, in jedem Fall ein Tribunal beauftragen zu können, sieht der VfGH auch keine verfassungsrechtlichen Probleme hinsichtlich des Inquisitionsgrundsatzes beim Einzelbeamten.[103]

---

[97] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 259.

[98] Vgl *Reger/Judmeier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz II[2] § 53 Rz 23.

[99] Vgl *Reger/Judmeier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz II[2] § 53 Rz 25.

[100] Vgl *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht II[7] Rz 1459.

[101] Vgl *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz II § 58 Rz 10 (Stand November 2016, lexisnexis.at); *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht II[7] Rz 1459.

[102] VfGH 10.3.1994, B 970/93 ecolex 1994, 583 = AnwBl 1994, 925; VwGH 18.12.1995, 95/16/0287 ÖStZB 1996, 510 = SWK 1996, R 103.

[103] Vgl FN 90.

Gem § 66 FinStrG (Verfassungsbestimmung) sind die Mitglieder des Spruchsenats weisungsfrei. Ein solcher besteht aus einem Richter des Dienststandes als Vorsitzenden, einem Finanzbeamten der Verwendungsgruppe a oder v1 als Behördenbeisitzer und einem Laienbeisitzer.[104]

Als Rechtsmittelinstanz fungiert in Angelegenheiten des Finanzstrafrechts das Bundesfinanzgericht.[105]

4.4 Verfahren bei Abgabenhinterziehung bzw Abgabenbetrug

Wie bereits ausführlich erörtert wurde, ist im Gegensatz zu den allgemeinen Vermögensdelikten, bei denen stets die StPO zu Anwendung kommt, vor allem bei der Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG nicht a priori klar, welches Verfahren herangezogen wird.

Aufgrund der stufenlosen Deliktsqualifikation der Abgabenhinterziehung (dazu mehr in Kapitel 6.2.2), die keine Qualifikationsgrenzen, sondern stets nur Strafobergrenzen in Abhängigkeit zum Verkürzungsbetrag kennt,[106] hängt die Zuständigkeit von dessen Höhe ab. Sofern er € 33.000,- unterschreitet, ist der Einzelbeamte zuständig. Eine Zuständigkeit des Spruchsenats kann jedoch fakultativ begründet werden.[107] Erreicht die Verkürzung zumindest den Betrag von € 33.000,- ist der Spruchsenat obligatorisch zuständig.[108] Eine gerichtliche Zuständigkeit bei der Abgabenhinterziehung ergibt sich, sobald gem § 53 FinStrG eine Verkürzung von über € 100.000,-, oder ein Fall der Konnexität gegeben ist.

Die Zuständigkeitsfrage stellt sich beim Abgabenbetrug gem § 39 FinStrG als solche gar nicht. Gem § 39 Abs 1 FinStrG ist nämlich Voraussetzung, dass „ausschließlich durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen“ begangen wurden.

---

[104] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 302.
[105] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 307.
[106] *Seiler/Seiler*, FinStrG[4] § 33 Rz 91.
[107] Siehe FN 102.
[108] Siehe FN 101.

Sowohl die Abgabenhinterziehung[109] mit der Strafdrohung von zwei Jahren, als auch der Abgabenbetrug gem § 39 Abs 3 lit a FinStrG mit der Strafdrohung von drei Jahren würden zu einer Zuständigkeit des Einzelrichters am Landesgericht führen.[110] Im Gegensatz zur Abgabenhinterziehung kennt der Abgabenbetrug jedoch Qualifikationen.[111] Gem § 39 Abs 3 lit b FinStrG beträgt die Strafdrohung, wenn der Wertbetrag € 250.000,- überschreitet, zwischen sechs Monaten und fünf Jahren, womit ebenfalls eine Zuständigkeit des Einzelrichters am Landesgericht gegeben wäre. § 39 Abs 3 lit c FinStrG, welcher bei einem Wertbetrag von über € 500.000,- zur Anwendung kommt, hat aufgrund der Höhe seiner Strafdrohung zwischen einem und zehn Jahren die Zuständigkeit des Schöffengerichts zur Folge.[112]

Wie bereits erwähnt, kommt im gerichtlichen Strafverfahren über Finanzvergehen die StPO zur Anwendung, allerdings ergänzt um spezielle Vorschriften des §§ 195 - 245 FinStrG.[113] § 196 a FinStrG normiert die sachliche und funktionelle Zuständigkeit des Landesgerichts als Schöffengericht. Als Sonderbestimmung genießt sie Vorrang gegenüber den allgemeinen Zuständigkeitsregeln der StPO, mit dem Ergebnis, dass auch jene gerichtlich zu ahndenden Finanzvergehen, die aufgrund der Höhe ihrer Strafdrohung dem Einzelrichter zufielen, vor dem Schöffengericht verhandelt werden.[114]

Der Abgabenbetrug ist im gerichtlichen Strafverfahren somit stets vor dem Landesgericht als Schöffengericht zu verhandeln. Bei der Abgabenhinterziehung kommt entweder eine verwaltungsbehördliche Zuständigkeit verbunden mit einem Finanzstrafverfahren vor dem Einzelrichter oder dem Spruchsenat in Frage, oder aber die Zuständigkeit des Schöffengerichts ist begründet.

[109] Vorausgesetzt es liegt eine gerichtliche Zuständigkeit gem § 53 FinStrG vor.
[110] Vgl Ausführungen zum Einzelrichters in Kapitel 4.1.
[111] *Seiler/Seiler*, FinStrG[4] § 39 Rz 27.
[112] Vgl Ausführungen zur Zuständigkeit des Schöffengerichts in Kapitel 4.1.
[113] *Reger/Judmeier/Kalcher/Kuroki*, Finanzstrafgesetz II[2] § 53 Rz 2.
[114] Vgl *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 196a Rz 3 (Stand 1.9.2015, rdb.at).

4.5 Fazit

Für die klassischen Vermögensdelikte Diebstahl und Betrug kann zwar, je nach Qualifikation der begangenen Tat, neben bezirksgerichtlicher Zuständigkeit auch eine solche des Landesgerichts - als Einzelrichter oder Schöffengericht - vorliegen, die Durchsetzung findet jedoch jedenfalls im gerichtlichen Verfahren statt.[115]

Komplizierter gestaltet sieht die Sache bei Abgabenhinterziehung bzw Abgabenbetrug. Beim zweigeteilten Finanzstrafverfahren liegt eine gerichtliche Zuständigkeit nur dann vor, wenn es zur Überschreitung eines strafbestimmenden Wertbetrages kommt, oder subjektive oder objektive Konnexität eine solche ergeben.[116] Während der Abgabenbetrug stets vor dem Landesgericht als Schöffengericht im gerichtlichen Verfahren verhandelt wird, kann es bei der Abgabenhinterziehung sowohl zu einem verwaltungsbehördlichen Strafverfahren vor dem Einzelrichter oder dem Spruchsenat kommen, als auch eine gerichtliche Zuständigkeit des Landes- als Schöffengericht vorliegen.[117]

Im Gegensatz zum StGB, dass seine Durchsetzung im gerichtlichen Verfahren findet, ist das Finanzstrafverfahren zweigleisig, teilweise als verwaltungsbehördliches, teilweise als gerichtliches Verfahren ausgestaltet.[118] Während im gerichtlichen Verfahren der Anklagegrundsatz herrscht, wird das verwaltungsbehördliche vom Inquisitionsgrundsatz beherrscht.[119] Weiters problematisch an der Trennung zwischen verwaltungsbehördlichem Finanzstrafverfahren und gerichtlichem Strafverfahren ist, dass im Extremfall bereits Beträge von wenigen Cent eine Änderung der Zuständigkeit bewirken können. Die Folge daraus wäre ein Wechsel des verwaltungsbehördlichen Verfahrens zum gerichtlichen, oder umgekehrt.[120]

Ein Vorteil der teilweisen Ausgestaltung des Finanzstrafrechts als Verwaltungsstrafrecht ist, dass es im verwaltungsbehördlichen Verfahren zu einem Wegfallen der negativen Folgen einer gerichtlichen Verurteilung, beispielsweise der einhergehenden

[115] Vgl Kapitel 4.2.
[116] Vgl Kapitel 4.3.
[117] Vgl Kapitel 4.4.
[118] Vgl Kapitel 4.
[119] Vgl Kapitel 4.3.
[120] Vgl *Manhart,* Bagatellstraftaten im Finanzstrafrecht 6.

Publizität und der Eintragung in das Strafregister, kommt.[121] Dieser Vorteil kommt vor allem dem Beteiligten einer Finanzstraftat zu Gute, sofern sich die gerichtliche Zuständigkeit nur aufgrund der objektiven Konnexität auf ihn erstreckt. In einem solchen Fall zieht seine Verurteilung nur Folgen einer finanzstrafbehördlichen Bestrafung nach sich. Eine vergleichbare Reglung findet sich im StGB, da kein zweigleisiges Verfahren eingerichtet ist, selbstverständlich nicht.

[121] Vgl *Manhart,* Bagatellstraftaten im Finanzstrafrecht 4.

5 Besonderheiten auf der Ebene des Tatbestandes

Auf Ebene des Tatbestandes gibt es in Bezug auf die Steuerhinterziehung einiges zu klären. In der Lit gab es ausführliche Diskussionen, ob die Steuerhinterziehung als Allgemein- oder Sonderdelikt zu sehen ist – diese Frage, sowie die Bedeutung der Ausgestaltung als Blankettnorm, wird nachfolgend untersucht.

5.1 Allgemeindelikt versus Sonderdelikt

Der Großteil der in den Strafgesetzen normierten Delikte sind sogenannte Allgemeindelikte, die in der Regel von jedermann begangen werden können.[122] Selten sind Delikte jedoch als Sonderdelikte formuliert, bei denen der in Frage kommende Täter eine bestimmte persönliche Eigenschaft besitzen muss, um das jeweilige Delikt zu verwirklichen.[123] Ein solcher Täter wird auch als *Intraneus* bezeichnet.[124]

Beispiel Allgemeindelikt

> § 75 StGB Mord: *„Wer einen anderen tötet, ist mit Freiheitsstrafe von zehn bis zu zwanzig Jahren oder mit lebenslanger Freiheitsstrafe zu bestrafen."*
>
> Als „Wer" kann hier jede Person in Frage kommen. Der Täter braucht keine bestimmten Sonderdeliktseigenschaften. Es liegt daher ein Allgemeindelikt vor.

Beispiel Sonderdelikt

> § 302 Abs 1 StGB Mißbrauch der Amtsgewalt: *„Ein Beamter, der mit dem Vorsatz, dadurch einen anderen an seinen Rechten zu schädigen, seine Befugnis, im Namen des Bundes, eines Landes, eines Gemeindeverbandes, einer Gemeinde oder einer anderen Person des öffentlichen Rechtes als deren Organ in Vollziehung der Gesetze Amtsgeschäfte vorzunehmen, wissentlich mißbraucht, ist mit Freiheitsstrafe von sechs Monaten bis zu fünf Jahren zu bestrafen"*

[122] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[3] Rz 127.
[123] *Seiler,* Wer kann Täter eines Finanzvergehens sein? Kann jemand wegen Abgabenhinterziehung bestraft werden, wenn ihn gar keine Abgabenpflicht trifft?, SWK 18/2013, 843.
[124] *Fuchs,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[9], 361 Rz 1.

> Dieses Delikt kann nur von Personen begangen werden, welche die Delikteigenschaft des Beamten gem § 74 Abs 1 Z 4 StGB besitzen. Ohne die Sonderdeliktseigenschaft kommt eine Begehung dieses Delikts nicht in Betracht. Deshalb liegt hier ein Sonderdelikt vor.[125]

Ob Finanzvergehen Allgemein- oder doch Sonderdelikte darstellen, wird in der Lehre diskutiert. Die Antwort auf diese Frage ist jedoch essentiell, da sie entscheidet, wer überhaupt als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt.

Relevanz erhält die Frage auch hinsichtlich einer etwaigen Beteiligung am Delikt. In Österreich wird auf Grund des Einheitstäterstrafrechts gem § 12 StGB und § 11 FinStrG ein Delikt nicht nur vom unmittelbaren Täter verwirklicht, sondern auch von allen an der Tat Beteiligten. Zum unmittelbaren Täter können somit noch ein Bestimmungstäter, der den unmittelbaren Täter zur Tat bestimmt, und ein Beitragstäter, der in sonstiger Weise zur strafbaren Handlung beiträgt, hinzutreten.[126] Die Rsp hat dahingehend entschieden, dass alle Erscheinungsformen rechtlich gleichwertig sind, was dazu führt, dass allen Beteiligten die gleiche Strafdrohung droht,[127] und sie nicht nur „wie“ der unmittelbare Täter, sondern vielmehr „als“ Täter schlechthin bestraft werden.[128]

Beim Sonderdelikt bestehen hinsichtlich einer etwaigen Beteiligung jedoch besondere Probleme. Grundsätzlich könnten sich Personen, denen die tatbestandsspezifischen Anforderungen fehlen (Extraneus), sofern man dem reinen Gesetzeswortlaut folgt, nicht an Sonderdelikten beteiligen, da sie keine tauglichen Tatsubjekte wären. Mit Hilfe des § 14 StGB wird versucht, für diese unbefriedigende Lage eine Lösung zu finden.[129] Demnach wird zwischen unrechts- und schuldbezogenen Sonderdelikten unterschieden. Gem § 14 Abs 1 StGB versteht man unter unrechtsbezogene Sonderdelikte jene, bei denen die Strafe oder die Höhe der Strafe von besonderen persönlichen Eigenschaften oder Verhältnissen des Täters abhängt, die das Unrecht betreffen. Bei den

---

[125] *Bertel/Schweighofer*, Österreichisches Strafrecht Besonderer Teil II[12] (2016), 225 Rz 1.
[126] Vgl *Fuchs,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[9], 318 Rz 29 f.
[127] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[3] Rz 807.
[128] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[3] Rz 808.
[129] Vgl *Seiler,* SWK 18/2013, 843.

unter § 14 Abs 2 StGB formulierten schuldbezogenen Sonderdelikten betreffen die besonderen persönlichen Eigenschaften und Verhältnisse ausschließlich die Schuld.[130]

Bei unrechtsbezogenen Sonderdelikten kommt der jeweilige Tatbestand auf alle Beteiligten zur Anwendung, sobald die jeweilig vorausgesetzten persönlichen Eigenschaften und Verhältnisse auch nur bei einem der Täter vorhanden sind.[131] Konsequenz daraus ist, dass ein an einem Sonderdelikt bloß Beteiligter, Täter jenes Deliktes sein kann, obwohl er die besondere Qualifikation, die für den unmittelbaren Täter verlangt wird, nicht besitzt. Kurioserweise könnte der gleiche Beteiligte jedoch, sofern er die Tat alleine begeht, aufgrund der fehlenden Voraussetzungen zum Intraneus gar nicht bestraft werden.[132]

Die Abgabenhinterziehung wird von einem Teil in der Lit als solches, unrechtsbezogenes Sonderdelikt gesehen, das dementsprechend nach § 14 Abs 1 StGB zu behandeln wäre.[133]

Die Einordnung des § 33 FinStrG in die Kategorie der Sonderdelikte wäre nun deshalb interessant, da im FinStrG keine dem § 14 StGB vergleichbare Regelung zur Strafausdehnung hinsichtlich der Beteiligung am Sonderdelikt getroffen wurde.[134] Wie bereits ausgeführt, hat der OGH in seiner Rechtsprechung entschieden, dass, soweit kein ausdrücklicher Verweis im FinStrG zu finden ist, kein Rückgriff auf die Bestimmungen des StGB erfolgen darf.[135] Da im FinStrG nicht explizit auf § 14 StGB verwiesen wird und keine vergleichbare Norm zu finden ist, hätte dies zur Konsequenz, dass eine Beteiligung an Finanzdelikten gar nicht möglich ist, was sich jedoch nicht mit § 11 FinStrG vereinbaren lässt.[136] Darauf wird in Kapitel 5.1.2 noch genauer eingegangen.

---

[130] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[3] Rz 886.
[131] *Seiler,* SWK 18/2013, 843.
[132] Vgl *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[3] Rz 889.
[133] *Seiler,* SWK 18/2013, 843.
[134] *Schmoller,* Beteiligung an einem Sonderdelikt? Abgabenhinterziehung – Allgemein oder Sonderdelikt? Gesetzliche Vorgaben und Konsequenzen für die Beteiligung, SWK 28/2013, 1250 (1251).
[135] Vgl Kapitel 2.3.
[136] *Seiler*, SWK 18/2013, 843 (844).

5.1.1 Finanzvergehen als Allgemeindelikte

Seiler erkennt im Gesetzeswortlaut des § 33 FinStrG ein „Musterbeispiel“ eines Allgemeindelikts und geht daher davon aus, dass Täter eines Finanzvergehens jedermann und nicht bloß der Abgabepflichtige sein kann. Dieser Zugang würde auch das Fehlen einer § 14 StGB ähnlichen Regel erklären, da eine solche, bei Qualifikation der Abgabenhinterziehung als Allgemeindelikt, überflüssig wäre. *Seiler* geht davon aus, dass es bereits ausreichend und tatbestandsmäßig ist, gegen *„eine“* Anzeige-, Offenlegungs-, oder Wahrheitspflicht zu verstoßen, und es keinesfalls notwendig ist, hier gegen „*seine“* (eigene) Pflicht zu verstoßen. Eine Einordnung der Abgabenhinterziehung als Allgemeindelikt führt nun dazu, dass jeder, der eine entsprechende Tathandlung oder Beteiligung setzt, somit unter Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung herbeiführt, sich nach § 33 Abs 1 FinStrG strafbar macht. Verletzt beispielweise die Buchhalterin eines Unternehmens gegen eine oben genannte Pflicht und hinterzieht dadurch Steuern, ist sie als unmittelbare Täterin nach § 11 erster Fall iVm § 33 FinStrG strafbar. Der Unternehmer bleibt als Abgabepflichtiger straffrei, sofern er davon nichts gewusst hat. Beteiligt er sich jedoch in irgendeiner Form an der Abgabenverkürzung, sei es durch Anweisung oder sonstigen Beitrag, ist er entweder als Bestimmungstäter (§ 11 zweiter Fall iVm § 33 FinStrG) oder als Beitragstäter (§ 11 dritter Fall iVm § 33 FinStrG) strafbar.[137]

Wer die beschriebene Tathandlung setzt, ist unmittelbarer Täter, unabhängig davon, ob er selbst Abgabepflichtiger ist oder einen Vorteil aus dem Finanzvergehen zieht.[138]

5.1.2 Finanzvergehen als Sonderdelikte

Ein Großteil der Lehre vertritt jedoch die Ansicht, dass es sich bei § 33 FinStrG um ein Sonderdelikt handelt.

So erkennt *Schmoller* aus dem Gesetzeswortlaut „unter Verletzung einer abgaberechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht“ eine klare Zuordnung zu den

[137] Vgl *Seiler*, SWK 18/2013, 843 (844).
[138] *Seiler,* SWK 18/2013, 843 (847).

Sonderdelikten. Offensichtlich kann nur eine Person das Delikt verwirklichen, die tatsächlich einer solchen Pflicht unterliegt. Dadurch, dass nicht jedermann eine abgabenrechtliche Pflicht trifft, ergibt sich eine Beschränkung auf einen bestimmten Täterkreis, was wiederum ein Sonderdelikt kennzeichnet.[139] Die „Verletzung einer Pflicht" stellt nicht alleine die Tathandlung dar, sondern beschränkt vielmehr den Tatbestand auf einen beschränkten Personenkreis, nämlich jenen der „Pflichtenträger". Somit kann eine Pflicht auch nur verletzt werden, sofern sie bereits zuvor bestand.[140]

Selbstverständlich können neben dem Abgabepflichtigen auch andere Personen von diversen Pflichten getroffen werden. So seien an dieser Stelle beispielhaft der gesetzliche Vertreter (§ 80 BAO), der Gesellschafter einer Personengemeinschaft oder ein eigens eingesetzter Sachwalter bzw Kurator (§ 82 BAO) erwähnt. Auch andere Familienangehörige oder Angestellte können von abgabenrechtlichen Pflichten getroffen werden, sofern ihnen diese übertragen wurde (§ 83 BAO) – hier ist sogar eine konkludente Übertragung ausreichend. Wenn jedoch weder eine gesetzliche, noch infolge einer zumindest konkludenten Übertragung eine abgabenrechtliche Pflicht vorliegt, dann kann es zu keiner Erfassung durch den § 33 Abs 1 FinStrG kommen.[141]

Strittig hierzu ist die Meinung von *Leitner/Toifl/Brandl*: Ihrer Meinung besitzt die Qualifikation der Abgabenhinterziehung ohnedies nur in der Unterlassungsvariante praktische Relevanz, da in der Begehungsvariante jeder, der eine typische Ausführungshandlung der Abgabenhinterziehung setzt, die abgabenrechtlichen Pflichten des Abgabepflichtigen als faktisch Wahrnehmender wahrnimmt, wodurch er Träger dessen abgaberechtlicher Pflichtenstellung wird und somit eine Abgabenhinterziehung verwirklicht.[142] Sie folgen damit der früheren Rechtsansicht der Rsp, demnach „unbefugt sogar gegen den Willen des Abgabepflichtigen" eine abgabenrechtliche Pflicht begründet werden kann.[143]

[139] Vgl *Schmoller,* SWK 28/2013, 1250.
[140] Vgl *Schmoller,* SWK 28/2013, 1250 (1251).
[141] Vgl *Schmoller,* SWK 28/2013, 1250 (1251).
[142] Vgl *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 760.
[143] VwGH 5.10.1987, 86/15/0022, OGH 23.6.1980, 11 Os 173/79.

Treffenderweise wird von der neueren Lit diese Ansicht jedoch mit dem Argument abgelehnt, dass, wenn in keinerlei Weise eine Übertragung der abgaberechtlichen Pflicht stattgefunden hat, die betreffende Person eine solche Pflicht auch nicht verletzten kann.[144]

Die Problematik, die mit der Einordnung der Abgabenhinterziehung hinsichtlich einer Beteiligung einhergeht, wurde bereits kurz unter Kapitel 5.1 erörtert. Die Rsp geht zwar davon aus, dass die praktisch sehr relevante Beteiligung durch Geschäftspartner, Kollegen, Freunde etc grundsätzlich strafbar ist,[145] es dafür jedoch einer rechtlichen Grundlage bedarf.[146]

Eine, dem § 14 StGB ähnliche Regelung, um die Beteiligung am Sonderdelikt zu regeln, wurde bewusst nicht ins FinStrG übernommen. Zu Beginn versuchte man in der Lehre dieses Problem durch einen subsidiären Rückgriff auf das StGB im gerichtlichen Finanzstrafrecht und durch Analogie im verwaltungsbehördlichen Verfahren zu lösen. Durch seine Rsp hat der OGH diese Möglichkeiten jedoch verworfen, da wie bereits erwähnt, der Gesetzgeber durch Einführung eines eigenen Allgemeinen Teils für das Finanzstrafrecht eine verdrängende Spezialregelung getroffen hat.[147]

Der Versuch dennoch eine strafbare Beteiligung an der Abgabenhinterziehung zu erreichen, wird nun über Heranziehen des § 11 FinStrG unternommen. Dessen Formulierung, demnach jedermann strafbar ist, „*der einen anderen dazu bestimmt, […], oder der sonst zu seiner Ausführung beiträgt“* lässt keinerlei Rückschluss darauf zu, dass für Sonderdelikte Gegenteiliges gelten solle. Weiters spricht für diese Möglichkeit, dass der § 14 StGB im Strafrecht nicht als strafbegründend wirkt, sondern vielmehr auf § 12 StGB, dem Pendant zu § 11 FinStrG, aufbaut und nur Zweifelsfragen beseitigt.[148] § 11 FinStrG bietet somit eine ausreichende rechtliche Grundlage, um eine

[144] *Schmoller,* SWK 28/2013, 1250 (1253).

[145] OGH 17.6.2010, 13 Os 100/09v JBl 2011, 58 (*Kert*); ÖJZ EvBl 2010/115, 775 = AnwBl 2011, 258 = RZ 2011/EÜ 36, 45 = SSt 2010/34; SWK 2011, S 367 (*Leitner*) = JB Wirtschaftsstrafrecht 2011, 55 (*Schmoller*).

[146] *Schmoller*, SWK 28/2013, 1250 (1253).

[147] Vgl *Schmoller*, SWK 28/2013, 1250 (1254).

[148] Vgl *Schmoller,* Grundfragen der Beteiligung an Abgabenhinterziehung und fahrlässiger Abgabenverkürzung in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2008, 13 (23f).

mögliche Strafbarkeit der Beteiligung an einer Abgabenhinterziehung, unabhängig einer etwaigen Sonderdeliktseigenschaft, gewährleisten zu können.[149]

Konsequenz der Einteilung als Sonderdelikt - Beispiel

Welche Konsequenzen sich aus der Qualifizierung der Abgabenhinterziehung als Sonderdelikt und des Abstellens auf die abgabenrechtliche Pflicht als Sonderdeliktseigenschaft ergibt, soll nun kurz an einem Beispiel erläutert werden.

Ohne eine abgabenrechtliche Pflicht kann keinerlei Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG verwirklicht werden.[150] Es ist vollkommen irrelevant, ob eine eigene abgabenrechtliche Pflicht vorliegt, oder eine solche zumindest konkludent auf den Betroffenen übertragen wurde, entscheidend ist nur das tatsächliche Vorliegen einer abgabenrechtlichen Verpflichtung. Sofern jemand durch unwahre Tatsachen die Abgabenbehörde täuscht und dadurch eine den Staat schädigende Abgabenverfügung auslöst, ohne das eine tatsächliche Abgabepflicht besteht, kommt mangels dieser eine Anwendung des § 33 FinStrG nicht in Betracht. Sehr wohl werden dadurch alle Voraussetzungen des Betrugs gem § 146 StGB verwirklicht.[151] Grundsätzlich besagt § 22 Abs 2 FinStrG, dass, sobald ein Finanzvergehen auf betrügerische Weise oder Täuschung herbeigeführt wurde, die Tat ausschließlich finanzstrafrechtlich zu ahnden ist. Der Betrug wird demnach von der Abgabenhinterziehung aufgrund der Idealkonkurrenz beider Delikte durch die ausdrückliche Subsidiaritätsanordnung des § 22 Abs 2 FinStrG, die der OGH darin erkennt,[152] verdrängt.[153] Gerade dies geschieht jedoch in dem Fall, dass gar keine Abgabenpflicht vorliegt, nicht, wodurch im Ergebnis der durchaus strengere Betrugstatbestand des § 146 StGB eingreift.[154]

[149] *Schmoller,* SWK 28/2013, 1250 (1255).
[150] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 777.
[151] Vgl *Schmoller,* SWK 28/2013, 1250 (1253).
[152] OGH 14.1.2010, 13 Os 187/08m JBl 2010, 811 (*Tipold*); RZ 2010/EÜ 121, 184 = AnwBl 2010, 459 = ÖJZ EvBl 2010/48, 324 = JUS St/4406/4416 = SSt 2010/2; JBl 2011, 338 (*Hetlinger*).
[153] Vgl *Leitner/Plückhahn*, Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 86.
[154] *Schmoller,* SWK 28/2013, 1250 (1253).

Folgendes Beispiel soll nun eben ausgeführte Überlegung veranschaulichen:

> *Ein Unternehmer macht horrende Beträge an Vorsteuer ungerechtfertigt geltend. Sofern er tatsächlich Unternehmer iSd UStG ist, macht er sich, selbst bei bloß geringfügigen Umsätzen seinerseits, lediglich einer Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG strafbar. Ist dieser Unternehmer jedoch umsatzsteuerrechtlich Nichtunternehmer und erschleicht sich auf die gleiche Weise ungerechtfertigte Vorsteuern, dann begeht er, da keinerlei abgabenrechtliche Pflicht vorliegt, Betrug gem § 146 StGB.*

Fraglich ist, ob eine solche Differenzierung sachlich gerechtfertigt ist. Ein Teil der Lehre sieht darin sehr wohl eine angemessene Lösung, denn die Regelung des § 22 FinStrG privilegiert nur jenen Täter, der durch abgaberechtliche Pflichten belastet ist und durch die Hinterziehung lediglich versucht sich dieser Belastung zu entziehen. Im Gegensatz besteht kein Grund dazu jemanden, der ohne abgabenrechtliche Verpflichtung von sich aus tätig wird und den Staat durch aktive Täuschung an dessen Vermögen schädigt, ähnlich zu privilegieren.[155] Der OGH hat dazu entschieden: *„Jede Abgabenhinterziehung setzt tatbestandsmäßig eine Abgabenverkürzung und dementsprechend jedenfalls den Bestand einer Abgabenpflicht voraus; das Herauslocken einer (vermeintlichen) "Abgabengutschrift" vom Finanzamt durch einen in Wahrheit gar nicht Abgabenpflichtigen ist deshalb Betrug und nicht Abgabenhinterziehung.“*[156]

5.1.3 Fazit

Wie der Großteil der im StGB normierten Delikte stellen sowohl Diebstahl, als auch Betrug Allgemeindelikte dar. Finanzdelikte, somit auch Abgabenhinterziehung und Abgabenbetrug, stellen nach überwiegender Ansicht Sonderdelikte dar. Mit der Qualifikation als Sonderdelikte verbunden sind die Fragen, wer nun Täter eines Finanzvergehens sein kann und wie es hinsichtlich einer etwaigen Beteiligung aussieht.[157]

Um Intraneus, also Täter, eines Finanzvergehens sein zu können, muss man selbst einer abgabenrechtlichen Pflicht unterliegen oder eine solche, zumindest konkludent,

---

[155] *Schmoller,* SWK 28/2013, 1250 (1253).
[156] Vgl RIS-Justiz RS0086155, zuletzt OGH 9.10.2012 11 Os 103/12z.
[157] Vgl Kapitel 5.1.

übertragen bekommen. Während das StGB eine Regelung für die Beteiligung am Sonderdelikt kennt, ist eine solche dem FinStrG fremd. Gelöst wird die Frage der Beteiligungsproblematik aufgrund der fehlenden gesetzlichen Regelung im FinStrG über Heranziehung des § 11 FinStrG, der eine ausreichende Grundlage bietet, um eine Strafbarkeit von Beteiligten zu erreichen.[158]

Unterliegt man als Täter gar keiner abgabenrechtlichen Pflicht bzw liegt eine solche nicht vor, kann nach Ansicht des OGH keine Abgabenhinterziehung verwirklicht werden. Konsequenz daraus ist, dass bei Vorliegen aller Voraussetzungen kein Finanzvergehen, sondern evt der strengere Tatbestand des Betruges gem § 146 StGB greift.[159]

5.2 Blankettstrafgesetz

Allgemein wird als Tatbestand die genaue Beschreibung eines verbotenen Verhaltens in einem Gesetz verstanden.[160] In Verbindung mit einer gesetzlich vorgesehenen Strafdrohung ergibt er das sogenannte Delikt.[161]

Sieht ein Delikt jedoch keinen eigenen Tatbestand vor, sondern verweist dessen Beschreibung nur auf eine andere Vorschrift, nennt man dies Blankettstrafgesetz.[162] Es kommt also zu einer äußeren Trennung von Tatbild und Strafdrohung.[163] Eine solche Ausgestaltung als Blankettgesetz ist verfassungsrechtlich[164] grundsätzlich zulässig und vor allem im Nebenstrafrecht zu finden, in dem Strafdrohungen, bei Vorliegen einer Strafbarkeit auf andere, zumeist außerstrafrechtliche Normen verweisen, um damit deren Gehorsam zu gewährleisten.[165]

---

[158] Vgl Kapitel 5.1.2.
[159] Vgl Kapitel 5.1.2.
[160] *Kienapfel/Höpfel/Kert,* Strafrecht Allgemeiner Teil[15], 11 Rz 1.
[161] *Kienapfel/Höpfel/Kert,* Strafrecht Allgemeiner Teil[15], 11 Rz 3.
[162] *Kienapfel/Höpfel/Kert,* Strafrecht Allgemeiner Teil[15], 69 Rz 22.
[163] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] Einführung Rz 44 (Stand 1.1.2014, rdb.at).
[164] RIS-Justiz RS0053316.
[165] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] Einführung Rz 44.

5.2.1 Blankettnormen im Finanzstrafrecht

Auch das Steuerstrafrecht ist als Blankettstrafrecht formuliert, was mitunter zu besonderen Schwierigkeiten führen kann.[166] Im FinStrG werden in den materiellen Straftatbeständen die Verletzungen diverser Pflichten mit Strafe bedroht, die im Detail in den materiellen oder prozessualen Steuer- bzw Zollvorschriften zu finden sind.[167] Nur für die Rechtsfolge, genaugenommen die Strafdrohung finden sich Regelungen, während der Tatbestand, das Tatbild, im vorangelagerten Abgabenrecht zu finden ist.[168]

Da es ein Ziel des Finanzstrafrechts ist, zu einem rechtskonformen Verhalten der Normadressaten beizutragen, ist Voraussetzung, dass klar und eindeutig feststeht, welche Sachverhalte unter Sanktion stehen. Unpräzise Normen lassen den Adressaten im Unklaren, unter welchen Kriterien gestraft wird, wodurch der eigentliche Strafvereitlungszweck verloren geht. Dem entgegen steht das verfassungsrechtlich verankerte Bestimmtheitsgebot, das sich aus Art 18 B-VG, sowie Art 7 EMRK bzw aus dem Grundsatz des Gesetzlichkeitsgebotes, dem sogenannten „nulla poene sine lege"-Prinzip, einem der bedeutendsten Prinzipien des rechtsstaatlichen Strafrechts,[169] ergibt.[170] Auch einfachgesetzlich ist sowohl in § 1 StGB, als auch in § 1 iVm § 4 FinStrG normiert, dass Strafen nur verhängt werden dürfen, sofern die begangene Tat unter eine ausdrückliche gesetzliche Strafdrohung fällt und schon zum Zeitpunkt der Tat mit der Strafe bedroht war.[171] Daraus lässt sich ebenfalls ein Bestimmtheitsgebot ableiten.[172]

Das Bestimmtheitsgebot enthält für den Gesetzgeber das Verbot ungenauer Strafvorschriften und gebietet ihm die Bildung klarer Strafbarkeitstypen.[173] Die geforderte Bestimmtheit ist gegeben, wenn bereits der Wortlaut erkennen lässt, welcher Sachverhalt unter Strafe gestellt wird. Zusätzlich zum strafbaren Tatbestand muss jedoch Art der

---

[166] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] Einführung Rz 44.
[167] *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II[7] Rz 1440.
[168] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 33 Rz 25.
[169] Vgl *Kienapfel/Höpfel/Kert,* Strafrecht Allgemeiner Teil[15], 20 Rz 17.
[170] *Haubeneder*, Das Bestimmtheitsgebot im Finanzstrafrecht, ZWF 2015, 234.
[171] *Fuchs,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[9], 42 Rz 25.
[172] *Haubeneder*, ZWF 2015, 234.
[173] Vgl *Fuchs,* Strafrecht Allgemeiner Teil I[9], 46 Rz 46 f.

Sanktion, sowie die Strafhöhe hinreichend bestimmt sein, wobei bei letzterer den Richtern ein gewöhnlicher Ermessensspielraum eingeräumt werden kann.[174] Der VfGH hat dazu entschieden, dass das Strafrecht in einem solchen Ausmaß eindeutig und bestimmt formuliert sein muss, dass ein Normunterworfener sofort Erlaubtes von Unerlaubtem unterscheiden und sich gesetzeskonform verhalten kann.[175]

Beispiel

> *Das objektive Tatbestandsmerkmal in den §§ 33, 34 FinStrG stellt die „Abgabenverkürzung" dar. Die Formulierung der Delikte gibt jedoch keinen Aufschluss darüber, was nun eine besagte „Abgabenverkürzung" ist bzw wie sie verwirklicht wird. Um hier Klarheit zu erlangen, muss ein Blick in die Steuertatbestände, zB § 22 BAO, geworfen werden. Es liegt hier eindeutig eine Trennung von Tatbild und Strafdrohung vor.*

Da sich das FinStrG darauf beschränkt, die im materiellen bzw prozessualen Steuer- oder Zollrecht formulierten Straftatbestände unter Strafe zu stellen[176] und die Normen des FinStrG das erfasste Unrecht nur mehr oder weniger unvollständig beschreiben,[177] können sie nicht ohne die jeweils ausfüllenden Abgabengesetze gelesen werden und müssen als Einheit mit ihnen verstanden werden, um einen Gesamttatbestand zu erhalten.[178]

Problem hierbei ist allerdings, dass gerade diese ausfüllenden Normen des Steuer- und Zollrechts selbst oft unklar und auslegungsbedürftig formuliert sind, obwohl der Gesetzgeber eigentlich durch das Bestimmtheitsgebot hohen Anforderungen hinsichtlich einer ausreichend klaren Formulierung unterliegt.[179] Für jene Fälle des Vorliegens mangelnder Bestimmtheit wird in der Rechtspraxis die Irrtumsregelung des § 9 FinStrG

---

[174] Vgl *Haubeneder*, ZWF 2015, 234.

[175] VfGH 13.12.1991, G 280/91, G 281/91 JBl 1992, 372 = ZfVB 1993/327/274/308 = JAP 1991/92, 176 = VfSlg 12947; 12.10.1995, V 127/94 WBl 1996, 41 = RdU 1996, 25 = ecolex 1996, 137 = ÖZW 1996, 55 = ZfVB 1996/1268 = ÖGZ 1996 H 1, 36 = Vf 83.01/4 = ARD 4703/25/95 = JUS Vf/1350 = VfSlg 14319; 4.3.2005, B 249/04 JUS Vf/3091 = ZfVB 2006/1422/1435/1445/1453/1465/1471 = VfSlg 17479 = ZÖR 2006, 679 = wbl 2007/139, 299.

[176] *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II[7] Rz 1440.

[177] *Lewisch*, Verfassung und Strafrecht: Verfassungsrechtliche Grenzen der Strafgesetzgebung (1993) 376.

[178] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 49.

[179] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 49.

als Korrektiv angewandt, wodurch dem Beschuldigten unter Umständen Schaden erspart werden kann, der auf die unbestimmte Formulierung des Gesetz zurückzuführen ist.[180]

Die Unbestimmtheit der steuerlichen Begriffe der Steuer- und Zollvorschriften kann somit Auswirkung auf das FinStrG haben. Bestes Beispiel dafür ist die Steuerumgehung bzw der Gestaltungsmissbrauch iSd § 22 BAO. Aufgrund der schwammigen Formulierung spielt er für Zwecke des FinStrG praktisch keine Rolle.[181]

5.2.2 Fazit

Im Gegensatz zu den klassischen Vermögensdelikten des StGB und somit auch Diebstahl gem § 127 StGB und Betrug gem § 146 StGB, stellen sowohl die Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG als auch der Abgabenbetrug gem § 39 FinStrG Blankettnormen dar. Grundsätzlich ist die Ausgestaltung als Blankettnorm, wenn sie den Anforderungen an Bestimmtheit entspricht, verfassungskonform, wobei dies sowohl für die Blankette, als auch für die ausfüllende Norm gilt.[182]

Im konkreten Fall erscheint jedoch genau dies als äußert fraglich. Denn dem Steuerrecht als ausfüllendem Gesetz kann eine „generelle Kompliziertheit“ unterstellt werden, die der Unübersichtlichkeit und laufenden Veränderung, vor allem aufgrund der rechtsproblematischen Erlasspraxis, geschuldet ist.[183]

Ob das FinStrG somit, wie vom VfGH gefordert, in einem solchen Ausmaß eindeutig und bestimmt formuliert ist, dass ein Normunterworfener sofort Erlaubtes von Unerlaubtem unterscheiden kann und sich gesetzeskonform verhalten kann, scheint somit mehr als fragwürdig.[184]

---

[180] *Seiler/Seiler,* FinStrG[4] § 1 Rz 12.

[181] Vgl *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] Einführung Rz 45.

[182] Vgl Kapitel 5.2.

[183] *Kotschnigg*, Das FinStrG im Umbruch - Bemerkungen de lege lata und Anregungen de lege ferenda, ecolex-Script 2007/35, 3.

[184] Vgl Kapitel 5.2.

6 Besonderheiten auf Seite der Rechtsfolgen

Im vorangegangenen Kapitel wurden Besonderheiten der Steuerhinterziehung auf Tatbestandsebene untersucht. In diesem Kapitel werden nun Aspekte der Rechtsfolgen genauer analysiert. Es wird dabei immer auch ein genauer Blick auf das StGB und dessen Handhabung geworfen, um anschließend die vergleichbaren Regelungen des FinStrG vorzustellen. Der direkte Vergleich zwischen Finanzstrafgesetz und den allgemeinen Vermögensdelikten ist vor allem aus gleichheitsrechtlicher Sicht interessant.

6.1 Die Strafrahmen

§ 33 FinStrG Abgabenhinterziehung	**§ 39 FinStrG** Abgabenbetrug	**§ 127f StGB** Diebstahl, schwerer Diebstahl	**§§ 146 ff StGB** Betrug, Schwerer Betrug
GS - max. zweifacher Verkürzungsbetrag **2 Jahre** FS möglich – § 15 FinStrG	Abs 3 lit a: Wertbetrag über 100.000 € FS bis zu **3 Jahren** GS bis 1.000.000 €	§ 127 Grundtatbestand – wertunabhängig FS bis zu **6 Monaten** GS bis zu 360 Tagsätzen	§ 146 Grundtatbestand – wertunabhängig FS bis zu **6 Monaten** GS bis 360 Tagsätzen
	Abs 3 lit b: Wertbetrag über 250.000 € FS zwischen **6 Monate** und **5 Jahren** uU Geldstrafe bis 1.5 Mio €	§ 128 (1) Z 5: Wertgrenze über 5.000 € FS bis zu **3 Jahren**	§ 147 (1), (2): Wertgrenze Abs 2 über 5.000 € FS bis zu **3 Jahren**
	Abs 3 lit c: Wertbetrag über 500.000 € FS von **1 Jahr** bis zu **10 Jahren** uU Geldstrafe bis 2,5 Mio €	§ 128 (2): Wertgrenze über 300.000 € FS von **1 Jahr** bis zu **10 Jahren**	§ 147 (3): Wertgrenze über 300.000 € FS von **1 Jahr** bis zu **10 Jahren**

Abb. 1: Gegenüberstellung der Strafrahmen von Abgabendelikten und den vergleichbaren allgemeinen Vermögensdelikten (GS = Geldstrafe, FS = Freiheitsstrafe)

Die oben dargestellte Abbildung soll einen kurzen Überblick vermitteln, welcher Strafrahmen sowohl bei Abgabendelikten, als auch bei den vergleichbaren, allgemeinen Vermögensdelikten drohen kann. Sie dient schlicht der Veranschaulichung, um aufzuzeigen, dass zwischen den beiden Gesetzen ein teilweise enormes Ungleichgewicht bei den Strafdrohungen vorliegt. Beispielsweise zieht ein qualifizierter Betrug nach § 147 Abs 2 StGB, der bereits ab einer Wertgrenze von € 5.000,- verwirklicht ist, die gleiche Rechtsfolge, eine bis zu dreijährige Haftstrafe, nach sich, wie der Abgabenbetrug gem § 39 Abs 1 FinStrG mit seinem strafbestimmenden Wertbetrag von € 100.000,-. Zumindest die Betrugsqualifikation des § 147 Abs 3 StGB erfuhr durch

das StRÄG 2015 und die Erhöhung seiner Wertgrenzen auf € 300.000,- eine längst fällige Anpassung an die Grenze des Abgabenbetruges. Bis zu diesem Zeitpunkt drohte man bereits ab einer Überschreitung der Wertgrenze von € 50.000,- die Wertqualifikation des § 147 Abs 3 StGB zu verwirklichen, die mit einer Haftstrafe von einem bis zu zehn Jahren Haft bedroht ist. Die selbe Haftstrafe droht bei Begehung eines Abgabenbetruges gem § 39 Abs 3 lit c FinStrG erst bei Überschreitung des strafbestimmenden Wertbetrags von € 500.000,-, wodurch der Abgabenbetrug gegenüber dem StGB deutlich privilegiert ist.[185] Dabei ist das Delikt des Abgabenbetruges ein relativ neues, das erst im Zuge der FinStrG-Nov 2010 vom Gesetzgeber eingeführt wurde, um abgabenrechtliche Schwerkriminalität zu bekämpfen.[186] Es wurde damit das Ziel verfolgt, Finanzvergehen, die in ihrem kriminellen Gehalt Betrugssachverhalten ähnlich jenen des § 147 StGB sind, auch gleich zu behandeln.[187]

Trotz Anpassung der Strafdrohung des Betrugs gem StGB an jene Werte des Abgabenbetruges, kann von einer Gleichbehandlung weiterhin keine Rede sein und der Abgabenbetrug bleibt immer noch der privilegiertere Tatbestand. Die unterschiedlichen Strafdrohungen werfen somit auf den ersten Blick Bedenken auf. Eine Rechtfertigung dafür lässt sich mE aber aus den unterschiedlichen, zu schützenden Rechtsgüter schließen.[188]

Im folgenden Kapitel wird ein genauerer, detaillierter Blick auf die jeweiligen Sanktionensysteme von FinStrG und StGB geworfen werden. Hier finden sich zum Teil weitere gravierende, verfassungsrechtlich bedenkliche Unterschiede.[189]

6.2 Freiheits- oder Geldstrafe

Grundsätzlich kennt das Finanzstrafverfahren als Sanktion entweder die Freiheitsstrafe (§ 15 FinStrG), oder als Vermögensstrafen die Geldstrafe (§ 16 FinStrG), den

[185] Vgl *Schmoller,* Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG) – zentrale Auslegungsfragen, ÖJZ 2013/125, 1065 (1066).
[186] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 206.
[187] *Seiler,* Finanzstrafrecht - Abgabenbetrug im Lichte des Strafgesetzbuchs, SWK 12/2012, 634.
[188] Vgl Kapitel 2.4.
[189] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 90.

Verfall (§§ 17, 18 FinStrG), den Wertersatz (§ 19 FinStrG) sowie die Verbandsgeldbuße (§ 28a FinStrG).[190]

Genauer eingegangen werden soll hier jedoch nur auf die Freiheits- sowie die Geldstrafe, da hier erhebliche Unterschiede zwischen FinStrG und StGB vorliegen.

Während das Strafrecht als Primärsanktion gem § 37 StGB die Freiheitsstrafe und erst in zweiter Linie die Geldstrafe vorsieht, war es im FinStrG lange Zeit genau umgekehrt. Die Freiheitsstrafe war ausschließlich als Nebenstrafe gedacht, deren Verhängung nur neben einer Geldstrafe vorgesehen wurde.[191]

Erst mit der FinStrG-Nov 2010, die am 1.Jänner 2011 in Kraft getreten ist, kennt das FinStrG die primäre Verhängung von Freiheitstrafen,[192] da eine solche für den Abgabenbetrug gem § 39 FinStrG eingeführt wurde.[193] Dass nun erstmals für Finanzdelikte die Hauptstrafe nicht in einer Geldstrafe, sondern primär in einer Freiheitsstrafe von in qualifizierten Fällen bis zu zehn Jahren vorgesehen war, sorgte für eine deutliche Verschärfung des Finanzstrafrechts.[194]

Dennoch spielt die primäre Freiheitsstrafe im Gegensatz zur Ersatzfreiheitsstrafe und vor allem zur Geldstrafe eine untergeordnete Rolle im FinStrG und bleibt weit hinter der Bedeutung der Geldstrafe zurück.[195] Die alleinige Verhängung einer Freiheitsstrafe ist im FinStrG nicht vorgesehen, da selbst in den Fällen des § 39 eine Geldstrafe zusätzlich verhängt werden „kann".[196]

Weiters darf eine Freiheitsstrafe grundsätzlich nur bei bestimmten Vorsatzdelikten (§§ 33 Abs 5 letzter Satz, 35 Abs 4 FinStrG ua) verhängt werden und ist bei fahrlässiger Begehung im Unterschied zum StGB gänzlich ausgeschlossen. Darüber hinaus

[190] *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe,* Steuerrecht II[7] Rz 1424.
[191] Vgl *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 911.
[192] *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 15 Rz 3 (Stand November 2016, lexisnexis.at).
[193] Ebenso für die Begehung als Mitglied einer Bande oder unter Gewaltanwendung gem § 38a FinStrG.
[194] *Schmoller,* ÖJZ 2013/125, 1065.
[195] *Seiler/Seiler,* FinStrG[4] § 15 Rz 1.
[196] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 33 Rz 306.

darf gem § 15 Abs 1 letzter Satz FinStrG gegen Jugendliche keine Freiheitsstrafe verhängt werden.[197] Die Untergrenze der Freiheitsstrafe beträgt mindestens einen Tag.[198]

Im behördlichen Strafverfahren ist die Freiheitsstrafe nur dem Spruchsenat vorbehalten, der diese gem § 15 Abs 3 FinStrG mit maximal drei Monaten festsetzen darf.

Sofern im Gesetz primär eine Geldstrafe angedroht ist, kann die Verhängung einer Freiheitsstrafe nur mehr subsidiär unter der Voraussetzung von spezial- oder generalpräventiven Überlegungen erfolgen (§§ 35 Abs 4 iVm 15 Abs 2 FinStrG).[199] Sofern das Gericht in einem solchen Fall primär eine Freiheitsstrafe und nur in weiterer Folge eine Geldstrafe verhängen würde, verstößt es in unvertretbarer Weise gegen die Strafbemessungsvorschriften.[200] Demnach kommt für eine begangene Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG nur die Verhängung einer Geldstrafe oder einer Geldstrafe in Kumulation mit einer Freiheitsstrafe in Frage.[201]

Bei der Berechnung der Höhe von Geldstrafen unterscheiden sich FinStrG und StGB essentiell, denn während das StGB Geldstrafen durch das moderne Tagessatzsystem ermittelt, werden im FinStrG jene mit dem antiquierten Geldsummensystem festgesetzt.[202]

Die Folge davon ist nicht nur, dass Finanzvergehen trotz geringeren Unrechtsgehalts teilweise zu höheren Strafen führen, sondern auch die hochgradige Intransparenz bei der Strafzumessung, die einer einheitlichen Spruchpraxis erschwerend gegenübersteht.[203]

6.2.1 Das Tagessatzsytem des StGB

Vor Einführung des Tagessatzsystems drohte das StGB Geldstrafen mit ziffernmäßig bestimmten Beträgen an. Die daraus resultierenden Sanktionen ließen nicht erahnen,

[197] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 33 Rz 307.
[198] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 33 Rz 308.
[199] *Fellner,* Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 15 Rz 7.
[200] OGH 28.6.1989, 11 Os 54/89 ÖJZ NRsp 1989/236.
[201] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 33 Rz 294.
[202] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 911.
[203] *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 33 Rz 294.

in welchem Umfang die verhängte Geldstrafe durch Schuld- oder Unrechtskomponenten einerseits, als auch die wirtschaftlichen Verhältnisse des Täters andererseits berechnet wurde, wodurch nach außen oft der Eindruck einer Ungleichbehandlung bei Verurteilung finanziell unterschiedlich leistungsstarker Täter, erweckt wurde.[204] Um als gerecht empfunden zu werden, muss eine Geldstrafe jedoch abhängig von den bestehenden Einkommens- und Vermögensverhältnissen bei vergleichbaren Taten gleich schwer wiegen. Völlig verfehlt wäre es beispielsweise einem vermögenslosen Studenten eine gleich hohe Geldstrafe zu verhängen wie einem erfolgreichen Arzt.[205]

Um genau dieses Problem zu vermeiden, wurde im StGB das sogenannte Tagessatzsystem eingeführt, demnach die zu verhängende Geldstrafe mit Hilfe einer künstlichen Rechnungsgröße, dem sogenannten „Tagessatz“ begrenzt wird. Bei der zu verhängenden Geldstrafe ist zwischen der Anzahl und der Höhe der einzelnen Tagessätze zu unterscheiden. Denn während sich die Anzahl nach dem Unrechtsgehalt der Tat und der Schwere des Verschuldens richtet,[206] wird versucht, die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters in die Höhe des Tagessatzes miteinzubeziehen. Die Gesamtsumme der Geldstrafe ergibt sich anschließend durch Multiplikation der Anzahl mit der Höhe der einzelnen Tagessätze.[207] Da sie mit Rechtskraft des Urteils zur Gänze fällig wird, ist sie keine Laufzeitgeldstrafe.[208] Somit kann durch das Tagessatzsystem eine transparente Strafbemessung erzielt werden.[209]

Hinsichtlich der Anzahl der zu verhängenden Tagessätze gilt eine gem § 19 Abs 1 StGB gesetzliche Mindestanzahl von zwei Tagessätzen. Die Höchstzahl schreibt die Strafdrohung des jeweiligen Delikts vor.[210] Die Vermögensverhältnisse des Täters dürfen bei der Festsetzung keine Rolle spielen, demnach sollten „reiche“ und „arme“ Täter bei vergleichbaren Taten dieselbe Anzahl erhalten. Daraus lässt sich

[204] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 19 Rz 1 (Stand 1.9.2010, rdb.at).
[205] Vgl *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II⁷ - Strafen und Maßnahmen (2015) Rz 41.
[206] Sowohl Diebstahl gem § 127 StGB, als auch Betrug gem § 146 StGB sehen in ihrer Strafdrohung eine Geldstrafe von bis zu 360 Tagessätzen vor.
[207] Vgl *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II⁷ Rz 42.
[208] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 19 Rz 1.
[209] *Seiler*, Strafrecht Allgemeiner Teil II⁷ Rz 42.
[210] Seiler, Strafrecht Allgemeiner Teil II⁷ Rz 49.

für Außenstehende transparent beurteilen ob gerecht geurteilt wurde, was bei einer bloßen Bekanntgabe der Gesamtsumme nicht möglich wäre.[211]

Genaueres Augenmerk soll nun aber auf die Berechnung der Höhe des einzelnen Tagessatzes gelegt werden, da genau hierbei das Manko des im FinStrG verwendeten Geldsummensystems liegt.

Berechnung der Tagessatzhöhe

Grundsätzlich wird die Höhe des Tagessatzes gem § 19 Abs 2 StGB an den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters gemessen.[212] Dem Einkommen des Täters werden zuerst bestimmte Beträge, beispielsweise Unterhaltspflichten und anschließend die Kosten für den notwendigen Lebensunterhalt abgezogen. Der übriggebliebene Betrag ergibt den monatlich abschöpfbaren Betrag, der dividiert durch 30 die Höhe des einzelnen Tagessatzes ergibt.[213]

Die absoluten Betragsgrenzen für einzelne Tagessätze müssen so gesetzt werden, dass sie an die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters angepasst werden können und dennoch gewährleistet ist, dass die Sanktion in einem ausgewogenen Verhältnis zum Grad der begangenen Tat steht, um den Strafzwecken zu genügen und Akzeptanz in der Allgemeinheit zu finden. 2009 erfolgte die letzte Anpassung der Grenzen, bei welcher der bis dahin geltende Mindestsatz von € 2,- auf € 4,- erhöht wurde und die Höchstgrenze von € 500,- auf € 5000,- angehoben wurde.[214] Dadurch sollte der Geldwertentwicklung seit dem StRÄG 1987 Rechnung getragen und eine Angleichung an internationale Standards erreicht werden.[215]

Obwohl nun bei einer Höchststrafe von 720 Tagessätzen eine Geldstrafe von € 3,6 Mio erreicht werden kann, zeigt ein Rechtsvergleich ins deutsche Recht, in dem

[211] Vgl Seiler, Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] Rz 51.
[212] *Salimi* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch I § 19 StGB Rz 26 (Stand April 2016, lexisnexis.at).
[213] Vgl *Salimi* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch I § 19 StGB Rz 30.
[214] Vgl *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] StGB § 19 Rz 7.
[215] ErläutRV 113 BlgNR 24. GP 35.

der Maximaltagessatz mit € 30.000,- festgesetzt werden kann, dass dieser Betrag immer noch eher gering ist.[216] In der Lit finden sich immer wieder kritische Stimmen hinsichtlich der Limitierung in der Höhe mit dem Argument, dass die Vermögensverhältnisse die alleinige Maßkomponente für die Bemessung des Tagessatzes sein müsse um gerechte Ergebnisse, beispielsweise bei sehr vermögenden Tätern, herbeizuführen. Demnach sei eine Limitierung systemwidrig und konterkariere das Gerechtigkeitsprinzip.[217]

Unter das tägliche Nettoeinkommen, das als Bemessungsgrundlage des Tagessatzes herangezogen wird, fallen alle Einkünfte des strafrechtlichen Einkommensbegriffs unabhängig von ihrer steuerrechtlichen Natur. Für den Fall der Arbeitsunwilligkeit wird das potentielle Einkommen berücksichtigt, also jenes, das dem Täter bei Erwerbstätigkeit zumutbar wäre.[218] Ebenso dazuzuzählen ist das Vermögen des Täters, wobei die Rsp hierbei betont, dass die Geldstrafe nie konfiskatorischen Charakter haben darf.[219]

Ziel des Tagessatzsystems ist es, das Einkommen des Täters spürbar hinabzusetzen, ihm jedoch genug für das zum Leben Notwendigste zu lassen. Um dies zu erreichen, werden vom realen bzw potentiellen Nettoeinkommen die Aufwendungen für den notwendigen Lebensunterhalt abgezogen, wobei diese Kosten dem Existenzminimum entsprechen. Die Rsp übernimmt hierbei die Beträge der Existenzminimum-Tabelle des BMJ, das auf das Nettoeinkommen des Täters Bedacht nimmt, wodurch das Existenzminimum vom Einkommen der betroffenen Person abhängt. [220] Der Grundbetrag liegt im Jahr 2017 bei € 1.038,-.[221]

---

[216] *Salimi* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch I § 19 StGB Rz 27.

[217] Vgl *Seiler*, Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] Rz 53.

[218] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] StGB § 19 Rz 1.

[219] OLG Wien: ZVR 1975/110, ZVR 1975/261, EvBl 1981/137, EvBl 1976/130; *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] Rz 62.

[220] Vgl *Salimi* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch I § 19 StGB Rz 69.

[221] *BMJ,* Informationsbroschüre für Arbeitgeber als Drittschuldner - Hinweise, Beispiele und Existenzminimum-Tabellen, https://www.justiz.gv.at/web2013/file/2c9484852308c2a60123ec387738064b.de.0/ag%20als%20drittschuldner%202017.pdf, Tabelle 1b (abgefragt am 30.04.2017).

Unterhaltsverpflichtungen sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen, sofern ihnen tatsächlich nachgekommen wird und eine gesetzliche Verpflichtung zu deren Leistung besteht.[222] Jedoch werden sie nicht in voller, tatsächlicher Höhe berücksichtigt, sondern orientieren sich an den in § 291a Abs EO angeführten Erhöhungsbeträgen zum Existenzminimum.[223]

Grundsätzlich ist gem § 19 Abs 2 StGB maßgeblicher Zeitpunkt für die Beurteilung der Tagessatzhöhe, jener der Urteilsfällung in erster Instanz.[224] Die Einkommens- und Vermögensverhältnisse zu diesem Zeitpunkt bilden die Grundlage bei der Festsetzung. Da jedoch Einkünfte vielfach Schwankungen unterliegen ist nach überwiegender Meinung nicht strikt auf den vom Gesetz beschriebenen Zeitpunkt abzustellen. Vielmehr ist von diesem Zeitpunkt ausgehend ein Beurteilungszeitraum festzulegen und die wirtschaftlichen Verhältnisse in diesem zu berücksichtigen.[225]

Sofern es nach Straffestsetzung zu einer nicht unerheblichen Verschlechterung der persönlichen Verhältnisse bzw wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Verurteilten kommt, ist gem § 31a Abs 2 StGB eine Neubemessung der Tagessatzhöhe vom Gericht vorzunehmen. Dabei kann jedoch nur die Höhe der Tagessätze herabgesetzt und keinerlei Änderung an der Anzahl vorgenommen werden.[226]

Nicht möglich ist eine nachträgliche Erhöhung des einzelnen Tagessatzes trotz erheblicher Änderung in den Einkommens- oder Vermögensverhältnissen.[227]

6.2.2 Das Geldsummensystem des FinStrG

Das im vorangegangenen Kapitel erörterte, moderne System des Tagessatzes findet leider keine Anwendung bei der Verhängung von Geldstrafen im FinStrG. Das hier vorliegende Geldsummensystem sieht keinerlei präzise Bemessung der Geldstrafe an

---

[222] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 19 Rz 15.
[223] *Salimi* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch I § 19 StGB Rz 73.
[224] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II⁷ Rz 68.
[225] OGH 26.4.1979, 13 Os 35/79.
[226] Vgl *Salimi* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch I § 19 StGB Rz 87.
[227] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II⁷ Rz 72.

der Leistungsfähigkeit des Rechtsbrechers vor, sondern gibt lediglich Obergrenzen des Strafrahmens in Abhängigkeit der Höhe des Verkürzungsbetrages oder in bestimmten Ausnahmen mit Absolutbeträgen, vor.[228]

Der OGH hat hinsichtlich einer etwaigen analogen Anwendung von § 19 StGB entschieden, dass eine solche schon wegen der unterschiedlichen Strafensysteme nicht in Betracht kommt.[229] Weiters führte er schon 1985 aus, dass die Unanwendbarkeit des Tagessatzsystems auf die von strafbestimmenden Wertbeträgen abhängigen Strafdrohungen des FinStrG den ausdrücklichen erklärten Intentionen des Gesetzgebers entspricht, womit von einem „offenkundigen Redaktionsversehen" keine Rede sein kann.[230]

Zwar sieht das FinStrG nur Obergrenzen des Strafrahmens vor, dennoch sind die persönlichen Verhältnisse und die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters für die Strafbemessung gem § 23 Abs 3 FinStrG zu berücksichtigen.[231]

Berechnung der Geldstrafe im FinStrG

Vergleichbar mit dem StGB versteht auch das FinStrG unter „persönlichen Verhältnisse" die Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Täters, unter Berücksichtigung seiner gesetzlichen Sorgepflichten.[232] Unter „wirtschaftliche Leistungsfähigkeit" wird subsumiert, was der Täter aus den persönlichen Verhältnissen, unter Bedachtnahme auf sonstige unmittelbare erforderliche Zahlungsverpflichtungen der Lebenshaltung, als auch auf potenzielle Verdienstmöglichkeiten, ähnlich der Regelungen im StGB, ins Verdienen bringen kann.[233]

Trotz allem bleibt die Berücksichtigung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit im FinStrG nicht mehr als ein Lippenbekenntnis, da keinerlei nachvollziehbare Handhabe

[228] Vgl *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 911.
[229] OGH 17.7.2002, 13 Os 57/02 ÖStZB 2003/43, 53.
[230] OGH 23.10.1985, 9 Os 98/85.
[231] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 911.
[232] VwGH 5.9.1985, 85/16/0044.
[233] OLG 23.10.1975, 16Bs416/75 ÖJZ-LSK 1976/4; VwGH 27.01.2011, 2010/16/0150 SWK 2011, R 38 = ÖStZB 2011/350, 548.

zur Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit vorhanden ist.[234] Konsequenz daraus ist, dass es in der Praxis bei der Bemessung der Geldstrafe kaum zur einer gerechten, transparenten Berücksichtigung der Leistungsfähigkeit des Täters kommt, sondern vielmehr nur zu einer Berechnung nach üblichen Standardprozentsätzen von der verkürzten Steuer.[235]

Die Mindesthöhe der für Finanzvergehen auferlegten Geldstrafe liegt grundsätzlich bei € 20,-. Dieser Betrag ergibt sich notwendigerweise aus § 242 BAO iVm § 172 Abs 1 FinStrG, da Beträge darunter nicht zu vollstrecken sind. Richtet sich die Strafdrohung jedoch nach einem Wertbetrag, so hat gem § 23 Abs 4 FinStrG die Bemessung der Geldstrafe zusätzlich mit mindestens einem Zehntel des angedrohten Höchstmaßes der Geldstrafe zu erfolgen, wobei ein Unterschreiten bis zur Mindesthöhe von € 20,- aus besonderen Gründen zulässig ist.[236]

Die Obergrenze wird zum einem durch fixe Höchstbeträge festgesetzt, zum anderen hängt sie in vielen Fällen, hauptsächlich bei den zentralen Delikten des FinStrG,[237] somit auch bei Abgabenhinterziehung bzw Abgabenbetrug, in direkter Abhängigkeit vom strafbestimmenden Wertbetrag ab.[238]

Der strafbestimmende Wertbetrag wird in den einzelnen Delikten durch deliktspezifische Bezugsgrößen festgelegt. Beispielsweise ergibt sich jener bei der Abgabenhinterziehung gem § 35 Abs 5 FinStrG aus dem Zweifachen des Verkürzungsbetrages bzw der ungerechtfertigten Abgabengutschrift.[239] Damit ist der Differenzbetrag zwischen der festgestellten wahren Abgabenschuld und der ursprünglich zu niedrig festgesetzten gemeint.[240] Er ist nach den Vorschriften des Abgabenrechts zu ermitteln,[241]

---

[234] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 582.

[235] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 912.

[236] Vgl *Seiler/Seiler,* FinStrG[4] § 16 Rz 6.

[237] *Seiler/Seiler,* FinStrG[4] § 16 Rz 7f.

[238] *Bachl*, Strafbemessungspraxis unter Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips für natürliche und juristische Personen im (Finanz-)Strafrecht, in *Leitner* (Hrsg) Finanzrecht 2007, 101 (110).

[239] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 592.

[240] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 915.

[241] VwGH 20.10.1993, 89/13/0104 US F/718 = ÖStZ 1994, 135 = SWK 1994, R 68 = ÖStZB 1994, 364 = ARD 4533/5/94.

wobei die Ermittlung im Strafverfahren eigenständig, ohne Bindung an die Feststellungen des Abgabenverfahrens zu erfolgen hat.[242]

Nach überwiegender Auffassung und nach stRsp wird der strafbestimmende Wertbetrag als „formeller Differenzbetrag" ermittelt[243] und dabei als jener Abgabenbetrag definiert, der dem Fiskus wirklich und tatsächlich entgangen ist.[244] Nach stRsp ist er eine reine, außerhalb des jeweiligen Tatbestandes gelegene, Rechengröße, auf deren Höhe sich der Vorsatz nicht erstrecken muss.[245]

Am Beispiel der Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG und deren Strafobergrenze des Zweifachen des Verkürzungsbetrages wird klar, dass das FinStrG in diesem Fall keine fixen Qualifikationsgrenzen kennt, wie sie im Vermögenstrafrecht des StGB der Fall sind. Es liegt also ein System der stufenlosen Deliktsqualifikation vor, bei welcher der Strafrahmen in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Verkürzungsbetrag steht. In gewisser Weise scheint dieses System das im Vergleich zum StGB Gerechtere zu sein, da dadurch weder äußerst schwere Delikte, die weit über den Höchstqualifikationsgrenzen liegen, begünstigt noch eine minimale Überschreitung von Qualifikationsgrenzen überbewertet werden.[246] Beim Abgabenbetrug gem § 39 kennt das FinStrG allerdings sehr wohl ein dem StGB vergleichbares Qualifikationssystem, da hier die Strafdrohungen in drei Stufen ausgestaltet sind und je nach Schwere der Tat, die durch den strafbestimmenden Wertbetrag zum Ausdruck kommt, differenziert.[247]

Teilweise findet sich in der Lit Kritik am Ansatz der stufenlosen Deliktsqualifikation. So ist *Lässig* der Meinung, dass dazu die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrags entscheidend für die Subsumtion sein müsste, was jedoch nicht der Fall ist. Als Argument für seine Überlegung zieht er den durch die FinStrG-Nov 2010 eingeführten zweiten Satz des § 33 Abs 5 FinStrG heran, demnach der strafbestimmende Wertbetrag nur

[242] *Leitner,* Die Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages im Finanzstrafrecht in *Leitner* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2006, 211.
[243] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 916.
[244] OGH 5.4.1984, 13 Os 174/83; 25.5.1993, 14 Os 74/93 ÖJZ NRsp 1993/183/189.
[245] RIS-Justiz RS0086282, RS0086696, RS0086997, RS0087087, RS0103991.
[246] Vgl *Seiler/Seiler*, FinStrG[4] § 33 Rz 91.
[247] *Seiler/Seiler,* FinStrG[4] § 39 Rz 27.

jene Abgabenbeträge umfasst, deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Er sieht somit als Bezugspunkt des Vorsatzes nicht die Höhe der Abgabenverkürzung, sondern die jeweilige „Unrichtigkeit" als verpönten Sachverhalt.[248]

Wie stark nun tatsächlich die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit, die gem § 23 Abs 3 FinStrG nur eine von mehreren Strafzumessungskomponenten darstellt, vor allem im Vergleich mit dem strafbestimmenden Wertbetrag, einfließt, bleibt stets eine Einzelfallentscheidung.[249] Folgt man der Praxis, scheint es, als würde der strafbestimmende Wertbetrag die Relevanz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit beinahe zur Gänze verdrängen,[250] denn die Rsp des VwGH zeigt relativ deutlich, dass nach dessen Ansicht der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages Vorrang eingeräumt werden soll und die konkrete wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters jenem klar untergeordnet und beinahe vernachlässigbar erscheint.[251] Ähnlich handhabt es der OGH, der den konkret vorliegenden wirtschaftlichen Verhältnissen nur sehr eingeschränkte Bedeutung zumisst.[252] Da im FinStrG die Funktion der Geldstrafe in der Praxis scheinbar hauptsächlich in der Abschöpfung des beim Täter eingetretenen Vermögensvorteils liegt, wird die Berücksichtigung auf die aktuelle wirtschaftliche Lage des Täters erheblich erschwert bzw gänzlich vereitelt.[253]

6.2.3 Exemplarischer Vergleich von Tagessatzsystem und Geldsummensystem

Anhand eines Beispiels soll kurz veranschaulicht werden, welche drastischen Auswirkung die praktische Handhabe des Geldsummensystems des FinStrG zur Folge haben kann:

---

[248] Vgl *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² Vor FinStrG Rz 20 (Stand 1.8.2016, rdb.at).

[249] *Bachl* in *Leitner,* Finanzstrafrecht 2007, 101 (111).

[250] *Bachl* in *Leitner,* Finanzstrafrecht 2007, 101 (112).

[251] VwGH 25.2.2004, 99/13/0149 JUS F/1920 = ÖStZ 2004/497, 219 = ÖStZB 2004/452, 472 = SWK 2004, R 71 = SWK 2004, 1299 = VwSlg 7911 F; VwGH 22.10.1997, 97/13/0113 ecolex 1998, 263 = ÖStZB 1998, 372 = ÖJZ VwGH F 1998/76 = SWK 1998, R 87 = ARD 4933/45/98 = VwSlg 7224 F; VwGH 28.10.1998, 93/14/0183 ARD 5020/22/99 = ÖStZB 1999, 255 = SWK 1999, R 82.

[252] Vgl OGH 1.3.1994, 11 Os 156/93 SSt 62/4; 18.10.1990, 12 Os 115/90.

[253] *Bachl* in *Leitner,* Finanzstrafrecht 2007, 101 (112).

Eine Abgabenhinterziehung von enormer Höhe wird von einem Fremdgeschäftsführer einer GmbH bewirkt. Da hier die Steuern der GmbH hinterzogen werden, hat der Täter keinerlei persönlichen Vorteil aus ihrer Hinterziehung erlangt. Evt liegt auch das Ausmaß der Hinterziehung weit über der persönlichen Leistungsfähigkeit des Täters.

Konsequenz des Geldsummensystems ist eine, auf Grund der enormen Höhe der Verkürzung, empfindliche Geldstrafe, die weit über den wirtschaftlichen Verhältnissen des Täters liegt. Für den Fall, dass neben der Geldstrafe bereits eine Freiheitsstrafe auferlegt wird, wird die Geldstrafe unvermeidlich zu einer „zweiten" Freiheitsstrafe, da mangels der entsprechenden Leistungsfähigkeit für die enorme Geldstrafe die Ersatzfreiheitsstrafe droht (mehr zur Ersatzfreiheitsstrafe in Kapitel 6.3).[254]

Die Regelungen des modernen Tagessatzsystems würden zu einem gerechteren Ergebnis führen. Durch die Anzahl der Tagessätze könnte sehr wohl auf die Höhe der Verkürzung und somit auf das Unrecht bzw die Schwere der Tat Rücksicht genommen werden. Die fehlende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit würde dann in der Höhe des einzelnen Tagessatzes seine Berücksichtigung finden und ein gerechtes Urteil gewährleisten.[255]

6.2.4 Fazit

Während die primäre Freiheitsstrafe im StGB oftmals vorgesehen ist, nimmt sie im FinStrG grundsätzlich neben der Ersatzfreiheitsstrafe und vor allem der Geldstrafe eine vernachlässigbare Rolle ein.

Ein gravierender Unterschied zwischen den beiden Gesetzen liegt in der Berechnung der Geldstrafe. Denn während das StGB das moderne Tagessatzsystem kennt, findet im FinStrG noch das veraltete Geldsummensystem seine Anwendung.[256]

[254] Vgl Beispiel in *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 582.
[255] Vgl *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] Rz 91.
[256] Vgl Kapitel 6.2.

Im Tagessatzsystem kann sowohl hinsichtlich der Anzahl, als auch der Höhe des Tagessatzes eine transparente Festsetzung erfolgen, womit in weiterer Folge eine gerechte Strafbemessung erzielt wird.[257] Das Geldsummensystem des FinStrG sieht lediglich Obergrenzen des Strafrahmens vor, die zumeist in Abhängigkeit des Verkürzungsbetrages liegen.[258]

Während bei der Berechnung der Höhe des Tagessatzes im StGB die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit bzw die persönlichen Verhältnisse des Täters eine entscheidende Rolle spielen, bleibt deren Berücksichtigung im FinStrG nicht mehr als ein Lippenbekenntnis, wenn vielmehr die Berechnung zumeist nur nach Standardprozentsätzen von der verkürzten Steuer kalkuliert wird.[259] Allerdings haben sowohl OGH, als auch VwGH dieses Berechnungsmodell und die Unterordnung der konkreten wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bestätigt.[260]

Im Ergebnis kann gesagt werden, dass die Verhängung der Geldstrafe im StGB sowohl transparenter, als auch gerechter erfolgen kann. Zum einen findet sich die Anzahl der max zu verhängenden Tagessätze bereits im jeweiligen Delikt – bei Diebstahl gem § 127 StGB und Betrug gem § 146 StGB jeweils 360 Tagessätze – zum anderen wird der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit über die Höhe des Tagessatzes Rechnung getragen. Im FinStrG werden größtenteils, so auch bei Abgabenhinterziehung und Abgabenbetrug, nur Strafobergrenzen normiert, die dann allerdings wieder in Abhängigkeit des strafbestimmenden Wertbetrages stehen. Die fehlende, tatsächliche Rücksichtnahme auf die persönliche Leistungsfähigkeit vervollständigt die fragwürdige Ermittlung der Geldstrafe im Geldsummensystem.[261]

6.3 Ersatzfreiheitsstrafen

In Österreich kam der Freiheitsstrafe lange Zeit die vorrangige Bedeutung im Strafsystem zu, bis es hauptsächlich auf Grund der vielen negativen Begleiterscheinungen

[257] Vgl Kapitel 6.2.1.
[258] Vgl Kapitel 6.2.2.
[259] Vgl Kapitel 6.2.2.
[260] Siehe FN 251 und 252.
[261] Vgl Kapitel 6.2.1.1 und 6.2.2.1.

vermehrt zu ihrem Zurückdrängen kam. Die Idee der Resozialisierung durch Haftstrafe ist ein Widerspruch in sich, wenn der Täter während seiner Haft erst recht der Gesellschaft entzogen wird. Außerdem belegen hohe Rückfallquoten, dass mit dem Vollzug von Freiheitsstrafen oftmals viel mehr ein Abrutschen in die fortdauernde Kriminalität einhergeht.[262]

Daher wurde im österreichischen Strafsystem der Verhängung von Geldstrafen anstelle kurzer Freiheitstrafen im Laufe der Zeit immer mehr Gewicht eingeräumt,[263] wobei sie vor allem im Bereich der leichten und mittelschweren Kriminalität eine sinnvolle Alternative darstellt. Trotz verhängter Geldstrafe kommt es allerdings zu einer Freiheitsstrafe, wenn der Täter nicht in der Lage ist, jene zu zahlen. In diesem Fall der Uneinbringlichkeit sieht sowohl das FinStrG, als auch das StGB eine Ersatzfreiheitsstrafe vor.[264] Dabei finden sich allerdings erhebliche Unterschiede in den beiden Regelungssystemen.

6.3.1 Ersatzfreiheitsstrafe im StGB

Wie schon bei der Verhängung von Geldstrafen, wo das StGB das moderne System des Tagessatzes kennt, scheint das StGB auch bei der Verhängung von Geldstrafen das im Vergleich zum FinStrG transparentere und zweckmäßigere System zu haben, weshalb zuerst dessen Regelungen vorgestellt werden.

Das StGB verwendet für die Umrechnung von einer Geldstrafe in eine Ersatzfreiheitsstrafe einen festen Umrechnungsschlüssel, demzufolge gem § 37 Abs 3 StGB ein Tag Ersatzfreiheitsstrafe zweier Tagessätze entspricht.[265] Ein kurzer Blick ins deutsche Recht zeigt, dass dort ein Umrechnungsschlüssel von eins zu eins herangezogen wird. Die österreichische Lösung erscheint jedoch als sachgerechter, da der Verlust der

[262] Vgl *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] Rz 33.
[263] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] Rz 40.
[264] Vgl *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] Rz 81.
[265] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] § 19 Rz 31.

Freiheit, mit dem konsequenterweise ein gleichzeitiger Einkommensverlust einhergeht, als einschneidender zu qualifizieren ist, als der Einkommensverlust durch die Geldstrafe.[266]

Ob die Ersatzfreiheitsstrafe angetreten wird oder nicht, ist keine freiwillige Entscheidung des Täters. In erste Linie wird der Täter aufgefordert binnen 14 Tagen die Geldstrafe zu bezahlen, wobei jene nach Ablauf der Frist gem § 409 Abs 1 StPO zwangsweise eingetrieben wird.[267] Die Freiheitsstrafe wird nur im Falle der Uneinbringlichkeit, wenn es durch Eintreibung zu einer Gefährdung des notdürftigen Unterhalts des Täters kommen würde, vollzogen.[268] Bei ordentlicher Ermittlung der einzelnen Tagessatzhöhe sollte es im Regelfall nicht zu einer solchen Uneinbringlichkeit im Exekutionswege kommen, da die Geldstrafe den persönlichen Verhältnissen und der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit angepasst sein sollte.[269]

Der Ausspruch der Ersatzfreiheitsstrafe erfolgt stets in vollen Tagen. Nach Rsp des OGH ist eine Angabe in Wochen oder Monaten unzulässig und bewirkt Nichtigkeit des Ausspruches.[270] Wenn durch den Umrechnungsschlüssel keine ganze Tagesanzahl erreicht wird, so ist auf die niedrigere abzurunden. Dies hat zur Folge, dass bei einer Strafe von beispielsweise 15 Tagessätzen, die Ersatzhaft maximal sieben Tage betragen darf.[271]

Innerhalb eines Monats nach Antrittsaufforderung kann der Verurteilte dem Gericht seine Bereitschaft zur Abarbeitung der Strafe durch gemeinnützige Arbeit mitteilen, um dann binnen eines weiteren Monats eine geeignete Einrichtung zur Erbringung der Leistungen zu finden.[272] Die Umrechnung von Ersatzfreiheitsstrafen in gemeinnützige Leistung erfolgt wiederum nach einem festen Schlüssel, demzufolge ergibt ein Tag

---

[266] *Jescheck,* Deutsche und österreichische Strafrechtsreform, Lange-FS (1976) 365; *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² § 19 Rz 31.
[267] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II⁷ § 19 Rz 82.
[268] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II⁷ § 19 Rz 83.
[269] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II⁷ § 19 Rz 85.
[270] OGH 18.4.1996, 15 Os 1/96 ÖJZ-LSK 1996/272/276 = JUS St/2072 = ÖJZ-LSK 1996/276 = SSt 62/87.
[271] *Salimi, Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch I § 19 StGB Rz 95.
[272] *Pieber* in *Höpfel/Ratz,* WK² § 3a StVG Rz 14 (Stand 1.3.2014, rdb.at).

Ersatzfreiheitsstrafe vier Stunden gemeinnützige Arbeit.[273] Binnen einer Woche dürfen nicht mehr als 40 Stunden gearbeitet werden, andererseits müssen zumindest zehn Stunden an Leistung erbracht werden. Wurde die Leistung vollständig erbracht, gilt die Strafe als vollzogen. Wird sie nicht vollständig abgeleistet, ist unter Anrechnung der erbrachten Leistungen die Freiheitsstrafe anzutreten.[274]

Da die Möglichkeit der Erbringung gemeinnütziger Leistungen bei „normalen" Freiheitsstrafen nicht gegeben ist, bietet die Geldstrafe hier insofern einen Vorteil im Vergleich zu den regulären Freiheitstrafen.[275] Nachträglich eingeführt wurde eine Begrenzung, demnach die Möglichkeit gemeinnütziger Leistungen unzulässig ist, sofern die Ersatzfreiheitstrafe neun Monate oder länger dauert. Die Beschränkung dient der Vermeidung praktischer Probleme hauptsächlich im Bereich des Finanzstrafverfahrens, da es hier durch die hohen Geldsummen oftmals zu langen Ersatzfreiheitsstrafen kommt.[276]

6.3.2 Ersatzfreiheitsstrafe im FinStrG

Das FinStrG regelt die Ersatzfreiheitsstrafe in § 20 FinStrG. Demnach ist bei jedem Ausspruch einer Geldstrafe (oder eines Wertersatzes) eine Ersatzfreiheitsstrafe mitauszusprechen, die im Falle der Uneinbringlichkeit schlagend wird.[277] Hinsichtlich der Uneinbringlichkeit kann auf die Ausführungen des StGB verwiesen werden.

Das Unterlassen des Ausspruches über die Ersatzfreiheitsstrafe ist rechtswidrig,[278] im gerichtlichen Verfahren liegt dann ein Nichtigkeitsgrund nach § 281 Abs 1 Z 11 StPO vor.[279]

---

[273] *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] § 19 Rz 84.

[274] Vgl *Pieber*, WK[2] § 3a StVG Rz 42 f.

[275] *Salimi* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch I § 19 StGB Rz 102.

[276] ErläutRV 487 BlgNR 24. GP, 6.

[277] *Fellner,* Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 20 Rz 1 (Stand März 2014, lexisnexis.at).

[278] VwGH 22.5.1985, Slg 11772/A; 21.1.1988, 87/02/0202 ZfVB 1988/2231/2243 = ÖJZ VwGH A 1989/161 = VwSlg 12613 A; OGH 25.6.1998, 12 Os 44/98 ÖStZB 1999, 328 = ARD 5045/29/99; 30.9.1998, 13 Os 125/98 JUS St/2595 = ÖJZ-LSK 1999/21 = ÖStZB 1999, 490.

[279] OGH 10.8.2004, 14 Os 43/04 JUS St/3680 = RZ 2004, 280 = SSt 2004/64.

Im Gegensatz zum StGB ist in § 20 FinStrG kein Umrechnungsschlüssel zwischen Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe normiert.[280] § 20 Abs 2 FinStrG sieht nur ein Höchstmaß der zu verhängenden Freiheitsstrafe vor, das in Abhängigkeit zum begangenen Delikt, besser gesagt zu dessen Zuständigkeit steht.

Bei Gerichtszuständigkeit gem §§ 53 Abs 1 u 2 FinStrG beträgt die Ersatzfreiheitsstrafe maximal ein Jahr, wobei sich diese in Fällen, in denen die Strafdrohung das Zweifache des maximalen Wertbetrags übersteigt, auf eineinhalb Jahre erhöht. Sofern der strafbestimmende Wertbetrag sogar € 500.000,- überschreitet, kann eine Ersatzfreiheitsstrafe von max zwei Jahren festgesetzt werden.[281]

Für den Abgabenbetrug gem § 39 FinStrG bedeutet dies, dass im Falle des Abs 3 lit a und b leg cit, mit den jeweils strafbestimmenden Wertbeträgen von bis zu € 250.000,- (lit a leg cit) und von über € 250.000,- bis zu € 500.000,- (lit b leg cit) und den darin vorgesehenen Bestimmungen von max € 1 Mio (lit a leg cit) bzw € 1,5 Mio (lit b leg cit) das Zweifache des strafbestimmenden Wertbetrages überschritten und somit ein Höchstmaß der Ersatzfreiheitsstrafe von eineinhalb Jahren gegeben ist. Die Höchstgrenze von zwei Jahren wird beim Abgabenbetrug gem § 39 lit c FinStrG erreicht, da dieser einen € 500.000,- übersteigenden strafbestimmenden Wertbetrag voraussetzt.[282]

Kommt die Entscheidung gem § 58 Abs 2 FinStrG dem Spruchsenat zu, so beträgt das Höchstausmaß der Ersatzfreiheitsstrafe drei Monate, in allen übrigen Fällen, also hauptsächlich im Verfahren vor dem Einzelbeamten, sechs Wochen.[283] Die Untergrenze der Ersatzfreiheitsstrafe beträgt gem § 15 Abs 1 FinStrG min einen Tag.

Der OGH hat erkannt, dass es bei der Verhängung der Ersatzfreiheitsstrafe nicht zu einer Orientierung an der maximalen Geldstrafe kommen kann, da im Gegensatz zur Geldstrafe (und der Wertersatzstrafe) für die Ersatzfreiheitsstrafe absolute Höchstgrenzen normiert sind.[284] Weiters festgestellt wurde, dass aufgrund der Tatsache, dass

[280] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² Vor FinStrG Rz 18.
[281] Vgl *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht³ Rz 602.
[282] Vgl *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² § 20 FinStrG Rz 4 (Stand 1.8.2016, rdb.at).
[283] *Fellner,* Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 20 Rz 1.
[284] RIS-Justiz RS0086629, zuletzt OGH 13 Os 68/10i.

im FinStrG das Höchstausmaß von Geldstrafen vom strafbestimmenden Wertbetrag zwar abhängig, ansonsten jedoch nicht begrenzt ist, währenddessen das Höchstausmaß von Ersatzfreiheitsstrafen in ihrer Höhe, unabhängig vom strafbestimmenden Wertbetrag, limitiert ist, keinerlei zahlungsmäßig festzulegendes Verhältnis von Geld- bzw Ersatzfreiheitsstrafe vorhanden ist.[285] Auch der VwGH hat diesbezüglich entschieden, dass sich aus dem Gesetz nicht entnehmen lässt, dass ein bestimmtes Verhältnis zwischen Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe geboten ist.[286]

Da somit keinerlei abstrakt gültige Relation zwischen der jeweilig verhängten Primärsanktion und der Ersatzhaft herstellbar ist, stellt die Festsetzung der Höhe der Ersatzfreiheitstrafe eine Ermessensentscheidung dar. Sofern sich ihr Ausmaß nicht im gesetzlichen Rahmen des § 20 Abs 2 FinStrG bewegt, kann ihre Festsetzung angefochten werden.[287]

Bei der Verhängung sind allerdings die Grundsätze des § 23 FinStrG zu beachten, wobei jenen bei der Strafbemessung hinsichtlich einer Geldstrafe und einer Ersatzfreiheitsstrafe unterschiedliches Gewicht zukommt.[288] Denn auf die persönlichen Verhältnisse und wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Täters wird bei der Ersatzfreiheitsstrafe im Gegensatz zur Geldstrafe keine Rücksicht mehr genommen, da die Freiheitsstrafe ohnehin nur bei Uneinbringlichkeit der Geldstrafe vollzogen wird.[289] Auch wenn in der Lit von manchen Seiten gefordert wird, dass jedenfalls eine strenge Proportionalität iS eines mathematisch definierbaren Verhältnisses zwischen Geld- oder Wertersatzstrafe anzuwenden sei,[290] so wurde dem in der Rsp bis dato nicht gefolgt.[291]

---

[285] OGH 7.4.2005, 15 Os 31/04 JUS St/3792 = JUS St/3793 = RZ 2005, 256 = JSt 2006/14, 51 = SSt 2005/29.

[286] VwGH 10.3.1987, 86/18/0206.

[287] Vgl *Fellner,* Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 20 Rz 8.

[288] *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I[4] § 20 Rz 6 (Stand 2013, lindeonline.at).

[289] VwGH 28.4.2011, 2009/16/0099 SWK 2011, R 54 = ÖStZB 2012/43, 86.

[290] Vgl *Aistleitner*, Strafzumessungspraxis im Finanzstrafrecht aus dem Blickwinkel der Gerichte, in *Leitner* (Hrsg), Finanzrecht 2007, 71.

[291] OGH 19.8.2010, 13 Os 68/10i; 3.11.1999, 13 Os 88/99 JUS St/2781 = ÖJZ-LSK 2000/61 = ÖStZB 2000/196, 228; VwGH 27.8.2008, 2008/15/0138 SWK 2009, R 22 = ÖStZB 2009/179, 162; VwGH 25.10.2006, 2006/15/0223 ecolex 2007/274, 638 (*Schrottmeyer*), JUS F/2228 = SWK 2007, R 24 = SWK 2007, 592 = ÖStZ 2007/727, 364 = ÖStZB 2007/260, 337 = VwSlg 8175 F.

Trotz der im FinStrG angedrohten Geldsummenstrafen, muss ebenso wie im StGB die dazugehörige Ersatzfreiheitstrafe in vollen Tagen messbar sein. Im Unterschied zum StGB ist der fehlende Ausspruch in Tagen im FinStrG nicht mit Nichtigkeit belastet, sondern kann auch in größeren Zeiteinheiten (Wochen, Monaten, Jahren) erfolgen.[292] Vor allem bei längeren Ersatzfreiheitsstrafen ist ein solcher Ausspruch die Regel.[293] Der OGH hat dazu entschieden, dass eine Bemessung nach Tagen dem FinStrG nicht zu entnehmen ist.[294] Die Forderung, die Ersatzfreiheitsstrafe in Tagen an Stelle von Monaten zu bemessen, ist verfehlt, da § 20 Abs 2 FinStrG vielmehr auf eine Aussprache in Wochen, Monaten oder Jahren abzielt.[295]

Der Vollzug der Ersatzfreiheitstrafe ist im FinStrG mittlerweile vergleichbar mit jenem im StGB. Gem § 3 Abs 1 Satz 3 StVG hat der Vollzug zu unterbleiben, sofern der Bestrafte gemeinnützige Leistungen iSd § 3 a StVG erbringt. Ähnlich wie im StGB ist er sowohl über die Möglichkeit, als auch das zu erbringende Ausmaß der gemeinnützigen Leistungen in der Aufforderung zum Strafantritt zu unterrichten. Wie auch im StGB sind sie in der Freizeit bei einer geeigneten Einrichtung iS des § 207 StPO zu erbringen. Der Umrechnungsschlüssel entspricht jenem des Strafrechts, auch hier werden vier Stunden gemeinnütziger Arbeit einem Tag Ersatzfreiheitsstrafe gleichgestellt.[296]

Bei der Möglichkeit der Erbringung von gemeinnützigen Leistungen kam es früher zu einer Unterscheidung zwischen gerichtlichem und verwaltungsbehördlichem Verfahren. Die gem § 3 und § 3 a StVG zwingende Verpflichtung des Gerichts, dem Verurteilten die Möglichkeit der gemeinnützigen Leistung darzubringen um der Verbüßung der Ersatzfreiheitsstrafe zu entgehen, war nur dem Gericht vorbehalten.[297] Dazu hat der VfGH im Jahr 2012 entschieden, dass hier eine Verletzung des Gleichheitsrechts gem Art 7 B-VG vorliegt, wenn nur im gerichtlichen Verfahren die Möglichkeit der Abwendung von (Ersatz-) Freiheitsstrafen durch gemeinnützige Arbeit besteht und eine

[292] RIS-Justiz RS00116411.
[293] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² Vor FinStrG Rz 18.
[294] OGH 7.5.2002, 14 Os 27/02 JUS St/3197 = ÖJZ EvBl 2002/177, 656 = SSt 64/19.
[295] OGH 15.2.2005, 14 Os 8/05s.
[296] Vgl *Fellner,* Kommentar zum Finanzstrafrecht II § 179 Rz 21a (Stand März 2014, lexisnexis.at).
[297] Vgl *Koller,* Ersatzfreiheitsstrafe oder gemeinnützige Leistungen? „Schwitzen statt Sitzen" – VfGH hat entschieden, SWK 2/2013, 91.

solche im verwaltungsbehördlichen Verfahren nicht vorgesehen ist. Deshalb ist eine gleichheitskonforme Auslegung zwischen dem gerichtlichen und dem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren geboten, um den vorliegenden Wertungswiderspruch zu vermeiden.[298]

6.3.3 Fazit

Ein Unterschied der jeweiligen Regelungen liegt im Ausspruch der Einheit der Ersatzfreiheitsstrafe. Während im StGB ein solcher stets in Tagen zu erfolgen hat, kann im FinStrG auch eine größere Einheit (zB Wochen, Monate) gewählt werden.Hinsichtlich der Möglichkeit, an Stelle der Ersatzfreiheitsstrafe gemeinnützige Leistungen zu erbringen, erfolgte nach der Entscheidung des VfGH eine Anpassung, demnach unabhängig davon, ob das Finanzstrafverfahren ein gerichtliches oder verwaltungsbehördliches ist, eine solche Möglichkeit besteht.[299]

Der gravierendste Unterschied ist jedoch, dass das StGB einen festen Umrechnungsschlüssel vorsieht, demzufolge ein Tag Ersatzfreiheitsstrafe zwei Tagessätzen entspricht, während im FinStrG keine vergleichbare Lösung zu finden ist. Vielmehr ist überhaupt kein Umrechnungsschlüssel zwischen Geld- und Ersatzfreiheitsstrafe normiert, sondern nur Höchstmaße der zu verhängenden Freiheitsstrafe vorgesehen. Sowohl OGH, als auch VwGH haben bestätigt, dass keinerlei festzulegendes Verhältnis zwischen Geld- bzw Freiheitsstrafe vorhanden ist,[300] was unweigerlich dazu führt, dass die Festsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe hauptsächlich eine Ermessenentscheidung ist.

Ein solches Defizit des FinStrG ist aus gleichheitsrechtlicher Sicht durchaus zu hinterfragen.[301]

---

[298] VfGH 11.10.2012, B 1070/11 JUS Vf/4769 = RdW 2012/794, 764 = ÖStZ 2012/979, 534 = SWK 2012, 1448 = ÖJZ 2013/15, 142 = ARD 6298/9/2013 = VfSlg 19690 = ÖStZB 2014/30, 77, JBl 2013, 164 (*Rzeszut*); SWK 2013, 91 (*Koller*).

[299] Vgl Kapitel 6.3.2.

[300] Siehe FN 285 bzw 286.

[301] Vgl Kapitel 6.3.1 und 6.3.2.

6.4 Selbstanzeige versus tätige Reue: Ein Vergleich der beiden Instrumentarien

Es gibt verschiedene Instrumentarien im österreichischen Recht, die Straffreiheit bzw den Verzicht der Verfolgung des Täters vorsehen, sofern dieser Schadensgutmachung betreibt. Dabei geht man immer von nachfolgender Überlegung aus. Da der Täter die Beeinträchtigung des Rechtsguts rückgängig und den Schaden wieder gutmacht, soll er belohnt werden. Trotz Belohnung des Täters stehen Opferinteressen im Vordergrund, da dieses eine Schadensgutmachung erhält.[302] Diese muss dabei nicht aus innerer Umkehr oder Reue, wie es der Name zumindest bei der tätigen Reue vermuten ließe, erfolgen, sondern kann aus verschiedenen Gründen, wie beispielsweise der Furcht vor Entdeckung und Verfolgung bzw Bestrafung erfolgen.[303]

Die beiden im Zuge dieser Arbeit genau besprochenen Instrumentarien sind die tätige Reue gem § 167 StGB und die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG.

6.4.1 Tätige Reue nach dem StGB

Die tätige Reue bildet einen Strafaufhebungsgrund, durch den eine, durch bestimmte Vermögensdelikte hervorgerufene, bereits eingetretene Strafbarkeit, wieder beseitigt werden kann. Sie wird nur für die Person wirksam, welche die Voraussetzungen einer Straflosigkeit erfüllt, weshalb man von einem persönlichen Strafaufhebungsgrund spricht.[304] Sie zählt ebenso zu den besonderen Strafaufhebungsgründen, da sie nur auf manche Delikte beschränkt ist. Regelungen zur tätigen Reue finden sich im StGB beispielsweise in §§ 167, 226, 240, 241d 243, 291, 294 StGB, wobei die in der Praxis mit Abstand bedeutendste die tätige Reue gem § 167 StGB ist, die ua für die Delikte des Diebstahls bzw des Betrugs relevant ist.[305]

---

[302] Vgl *Schwaighofer,* Die Voraussetzungen der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG im Kontext vergleichbarer Strafaufhebungsgründe in *Leitner/Zitta* (Hrsg)*,* Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001) 69 (70).

[303] *Rainer* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch V § 167 Rz 3 (Stand Oktober 2003, lexisnexis.at).

[304] Vgl *Kirchbacher* in *Höpfel/Ratz*, WK²StGB § 167 Rz 1 (Stand 1.7.2013, rdb.at).

[305] *Kienapfel/Höpfel/Kert,* Strafrecht Allgemeiner Teil[15], 155 Rz 25.

Die Überlegungen des heutigen § 167 StGB, ein auf ausgewählte Delikte des Vermögensstrafrecht beschränkter Strafaufhebungsgrund, datieren bereits aus 1803 und haben ihren Ursprung im damaligen Strafgesetzbuch.[306] Damit zählt die tätige Reue zu den historisch gewachsenen Besonderheiten des österreichischen Strafrechts.[307]

Die ursprüngliche tätige Reue von damals enthielt bereits einen großen Teil jener Elemente, die in der heutigen Fassung des § 167 StGB noch immer zu finden sind. Einziger markanter Unterschied zu damals ist, dass der Bereich der Delikte, die für das Regime der tätigen Reue in Frage kommen, zu Beginn des 19. Jahrhunderts weitaus enger war als die moderne Fassung und nur die Tatbestände des Diebstahls und der Veruntreuung enthielt.[308]

Da die Überlegung hinter der tätigen Reue jene ist, dass es zu einem Ausgleich des zugefügten Schadens kommt, ist, um Strafaufhebung zu erlangen, zwingend Voraussetzung, dass bereits ein solcher eingetreten ist.[309] Weiters muss das reuefähige Delikt bereits vollendet sein, denn tätige Reue ist, sofern die Tatausführung im Versuchsstadium hängen geblieben ist, ausgeschlossen. Hier käme der strafaufhebende Rücktritt vom Versuch in Betracht, der jedoch nicht Teil dieser Arbeit ist.[310] Ohne dazu gezwungen zu werden, muss der Täter die Schadensgutmachung rechtzeitig, zur Gänze oder durch vertragliche Verpflichtung binnen bestimmter Zeit vollständig leisten.[311]

Zusammenfassend lassen sich somit folgende Voraussetzungen festhalten: Vollendung eines reuefähigen Delikts, eingetretener Schaden und rechtzeitige, vollständige Schadensgutmachung.

---

[306] *Plöckinger,* Tätige Reue - Reformimpulse und -perspektiven, Tätige Reue und ihre dogmatischen Hintergründe, AnwBl 6/2016, 315.

[307] *Kirchbacher* in *Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 167 Rz 16.

[308] Vgl *Kirchbacher* in *Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 167 Rz 17.

[309] *Flora* in *Leukauf/Steininger,* StGB⁴ § 167 Rz 3 (Stand 2017, lindeonline.at).

[310] OGH 12.8.1998, 4 Ob 287/97b SSt 53/12; EvBl 1996/68; EvBl 1999/62 = JBl 1999, 479 = RZ 1999/33.

[311] *Flora* in *Leukauf/Steininger*, StGB⁴ § 167 Rz 4.

6.4.1.1 Rechtzeitigkeit

Das Element der Rechtzeitigkeit ist vereinfacht gesagt erfüllt, sofern die Schadensgutmachung erfolgt, noch bevor die Behörde gem § 151 Abs 3 StGB vom Verschulden des Täters Kenntnis erlangt.[312] Gerade in der Praxis ist die Rechtzeitigkeit jener Punkt, der oftmals Probleme verursacht.[313] Erfahren hat die Behörde vom Verschulden, sobald sie über Informationen verfügt, die konkret darauf schließen lassen, dass der Täter jene Straftat begangen hat, auf die sich seine Wiedergutmachung beziehen würde.[314]

Für das Kriterium der Rechtzeitigkeit nicht entscheidend ist, ob es bereits zu einer Einleitung von Erhebungen gekommen ist oder die Behörde bereits die tatsächliche Bedeutung der Verdachtsmomente erkannt hat. Der OGH hat diesbezüglich formuliert, dass der Ausschluss der tätigen Reue lediglich voraussetzt, dass die Behörde vom Verschulden des Täters erfahren hat, wobei es eines Tätigwerdens, insbesondere Erhebungen in bestimmter Form, nicht bedarf.[315]

6.4.1.2 Freiwillige, vollständige Schadensgutmachung

Freiwillig erfolgt die Schadensgutmachung gem § 167 Abs 2 StGB, wenn sie zustande kommt, ohne dass der Täter dazu gezwungen wird.[316] Der Täter nimmt die Wiedergutmachung vor, obwohl er davon überzeugt ist, dass er eine solche mit Aussicht auf Erfolg verweigern hätte können.[317] Erfolgt der Ausgleich nur, weil der Täter keine reale Chance sieht, einen solchen zu verweigern, fehlt es am Merkmal der Freiwilligkeit.[318] Nicht entgegen steht der Freiwilligkeit allerdings, dass der Täter bereits überführt ist,

---

[312] *Rainer* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch V § 167 Rz 25.
[313] *Plöckinger,* AnwBl 6/2016, 315.
[314] RIS-Justiz RS0095136, zuletzt OGH 13 Os 10/08g.
[315] RIS-Justiz RS0095184, zuletzt OGH 13 Os 10/08g.
[316] *Kirchbacher* in *Höpfel/Ratz*, WK² StGB § 167 Rz 42.
[317] *Rainer* in *Triffterer/Rosbaud/Hinterhofer* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch V § 167 Rz 30.
[318] RIS-Justiz RS0095085, zuletzt OGH 15 Os 59/09d; OGH 16.12.1980 10 Os 98/80 EvBl 1981/139 = JBl 1981, 441; SSt 53/43 = EvBl 1983/25; SSt 60/6 = JBl 1989, 666.

seine Entdeckung fürchtet, massiver Druck auf ihn ausgeübt wird oder ihm eine Anzeige, Klage bzw strafgerichtliche Verfolgung angedroht wird,[319] da die tätige Reue keiner „inneren Umkehr“ bedarf.[320]

Das Kriterium der Vollständigkeit ist erfüllt, wenn der Täter gem §§ 167 Abs 2 Z 1 u Abs 3 StGB den ganzen aus der Tat entstandenen Schaden gutmacht oder gem Abs 2 Z 2 leg cit eine vertragliche Verpflichtung dazu eingeht. Eine weitere Möglichkeit besteht gem Abs 4 leg cit insofern, als bei ernstlicher Bemühung der Wiedergutmachung der Schaden von dritter Seite beglichen werden kann.[321]

Als Schadensgutmachung wird eine an § 1323 ABGB angelehnte Zurückversetzung in den vorigen Stand verlangt, wodurch in erste Linie eine Rückstellung der Sache erfolgen soll. Bei Beschädigung jener muss der Täter neben der Rückstellung auch für die Wertminderung aufkommen. Zum Ersatz des zugefügten Vermögensschadens kommt es, sofern eine Rückstellung nicht mehr möglich oder untunlich ist.[322] Zu erwähnen ist weiters, dass weder das Anbot zur Gutmachung noch die vertragliche Verpflichtung zur Leistung oder die Besicherung (zB durch Pfand) bereits als Schadensgutmachung zählen und zur Strafaufhebung führen, da erst bei vollständiger Befriedigung des Gläubigers der Schaden als gutgemacht gilt.[323]

Abschließend kann gesagt werden, dass die österreichische Bestimmung der tätigen Reue gem § 167 StGB ein durchaus praxistaugliches Instrumentarium darstellt, um eine mögliche Strafaufhebung und die Rückkehr in die Legalität zu erreichen. Die beiden wesentlichen Kriterien stellen die Vollständigkeit der Schadensgutmachung und die Rechtzeitigkeit, die vor allem spekulatives Taktieren des Täters hinsichtlich einer möglichen Tatentdeckung verhindern soll, dar.[324]

[319] *Flora* in *Leukauf/Steininger*, StGB[4] § 167 Rz 22.
[320] RIS-Justiz RS0095044, zuletzt OGH 12 Os 1/89.
[321] Vgl *Kirchbacher* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] StGB § 167 Rz 48.
[322] Vgl *Flora* in *Leukauf/Steininger*, StGB[4] § 167 Rz 25.
[323] *Kirchbacher* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] StGB § 167 Rz 79-81.
[324] Vgl *Plöckinger,* AnwBl 6/2016, 315 (317).

6.4.2 Die Selbstanzeige im FinStrG

Bereits die Grundfassung des ursprünglichen, am 1.1.1959 in Kraft getretenen FinStrG, kannte eine Bestimmung zur Selbstanzeige.[325] In der damaligen Fassung des § 29 FinStrG war die Selbstanzeige nur für die Anzeige erstattende Person und die mit ihr veranlagten Personen möglich. Weitere Besonderheiten waren damals, dass sie nicht für Finanzvergehen mit besonderem Unrechtsgehalt möglich war und die Frist zur Entrichtung der geschuldeten Beträge noch von der Behörde festgesetzt wurden.[326]

Als Selbstanzeige ist grundsätzlich die rechtzeitige Anzeige eines begangenen Finanzvergehens zu verstehen, durch die der Anzeiger bzw jeder, für den Anzeige erstattet wurde, Straffreiheit erlangt.[327] Dabei kann die Anzeige gem § 29 Abs 1 FinStrG durch den Täter selbst oder gem § 29 Abs 5 FinStrG für ihn durch eine andere Person erfolgen.[328]

Nach überwiegender Meinung ist die Selbstanzeige als Strafaufhebungsgrund zu qualifizieren,[329] durch die trotz tatbestandsmäßigen, rechtswidrigen und schuldhaften Verhaltens der Strafanspruch des Staates aufgehoben wird.[330] Trotz strafbefreiender Wirkung darf nicht vergessen werden, dass eine vollendete Straftat vorliegt, für die, sofern vom Abgabenrecht vorgesehen, Rechtsfolgen vorgeschrieben sein können.[331]

Vergleichbar mit der tätigen Reue des StGB ist man sich in der Lit durchaus einig, auch die Selbstanzeige als besonderen Strafaufhebungsgrund zu qualifizieren.[332] Als be-

---

[325] *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG[3] (2016) § 29 Rz 1.

[326] Vgl *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 29 Rz 2 (Stand 1.5.2015, rdb.at).

[327] *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 29 Rz 1 (Stand Januar 2015, lexisnexis.at).

[328] *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I[4], § 29 Rz 1.

[329] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] FinStrG § 29 Rz 1 (Stand 1.8.2016, rdb.at); *Scheil,* Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2005) Rz 179.

[330] *Schrottmeyer,* Selbstanzeige nach § 29 FinStrG[3] § 29 Rz 36; *Schrottmeyer,* Finanzstrafrecht - Risikobereich Selbstanzeige, Jährlich „scheitern" hunderte Selbstanzeigen! in SWK 17/2016, 777.

[331] *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 388.

[332] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] FinStrG § 29 Rz 1; *Seewald/Tannert* in *Tannert*, Finanzstrafrecht § 29 FinStrG Anm 1 (Stand 30.9.2011, rdb.at); *Fellner,* Kommentar zum Finanzstrafgesetz I §§ 29 Rz 1; dazu kritisch *Scheil,* Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG Rz 181.

sonderer Strafaufhebungsgrund zählen Gründe, die nur für einzelne Delikte, also Finanzvergehen oder nur bestimmten Deliktsgruppen eines Strafgesetzes gelten.[333] Offensichtlich geht der VwGH in seiner Rsp ebenfalls von einem solchen aus.[334]

In der Lit ist man sich weiters darüber einig, dass die Selbstanzeige ein persönlicher Strafaufhebungsgrund ist, der nur demjenigen zur Straffreiheit verhilft, der die gesetzlichen Voraussetzungen in seiner Person erfüllt.[335]

Eine entscheidende Änderung des § 29 FinStrG wurde durch die FinStrG Nov 1975 vorgenommen, durch welche die Möglichkeit geschaffen wurde, dass auch unbeteiligte Dritte eine Selbstanzeige erstatten können,[336] wobei vom Gesetzgeber klargestellt wurde, dass in einem solchen Fall nicht automatisch Straffreiheit für Mittäter oder sonstige Beteiligte, die keine Anzeige eingebracht haben, garantiert ist.[337]

Trotz ihrer Einordnung als persönlicher Strafaufhebungsgrund muss die Selbstanzeige also nicht zwingend vom Täter selbst, sondern kann durchaus auch von einem unbeteiligten Dritten erstattet werden.[338]

Auf Grund ihrer Ähnlichkeit zur tätigen Reue des StGB wird die Selbstanzeige gerne als Pendant zu jener gesehen.[339] Beiden gemeinsam ist zum einen die Überlegung des Täter-Opfer-Ausgleiches und zum anderen, dass keinerlei innere Umkehr des Täters verlangt wird, um dennoch eine Strafaufhebung zu erreichen.[340] Trotz aller Gemeinsamkeiten finden sich auch Unterschiede in den jeweiligen Regimen.[341] So lassen sich manche Überlegungen der tätigen Reue des Vermögensstrafrechts nicht ganz einfach auf das Steuerschuldverhältnis mit seinem öffentlich-rechtlichen Charakter

---

[333] *Scheil,* Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG Rz 180.

[334] VwSlg 6023 F; VwGH 11.9.2014, 2013/16/0215 = JUS F/3049 = ÖStZ 2015/68, 38 = ÖStZB 2015/67, 168 = SWK 2015, 488 = RdW 2015/247, 280 = ARD 6444/16/2015 = ZWF 2015/39, 200.

[335] *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG[3] § 29 Rz 40; *Scheil,* Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG Rz 182; *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] FinStrG § 29 Rz 1.

[336] *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG[3] § 29 Rz 42.

[337] ErläutRV 1130 BlgNr 13. GP 58.

[338] *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG[3] § 29 Rz 43.

[339] *Seiler/Seiler,* FinStrG[4] § 29 Rz 1; *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 29 Rz 9; *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 43.

[340] *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 29 Rz 9.

[341] OGH 20.10.1987, 15 Os 126/87, SSt 58/76 = EvBl 1988/71, 344; 1.10.2008, 13 Os 76/08p, ÖJZ EvBl 2009/15, 89 = AnwBl 2009, 307 = SSt 2008/73, ecolex 2009/99, 265.

übertragen. Beispielsweise sei hier § 29 Abs 2 FinStrG erwähnt, der besagt, dass für die Selbstanzeige Zahlungserleichterungen nicht schädlich für die Strafbefreiung sind, während der tätigen Reue eine solche Regelung fremd ist.[342]

Ähnlich wie bei der tätigen Reue müssen auch bei der Selbstanzeige gewisse Voraussetzungen erfüllt sein, um Straffreiheit zu erreichen. Unterschieden wird hierbei zwischen positiven Voraussetzungen, also solchen, die gegeben sein müssen und negativen Voraussetzungen, die, bei sonstigem Ausschluss der strafbefreienden Wirkung, nicht vorliegen dürfen.[343]

Als positive Voraussetzungen, die sich aus §§ 29 Abs 1, 2 und 5 FinStrG ergeben, muss zum einen die Darlegung der Verfehlung (Abs 1 leg cit) erfolgen. Zusätzlich muss bei Verkürzungsdelikten eine Offenlegung der für die Verkürzung bedeutsamen Tatumstände erfolgen (Abs 2 leg cit). Weiters muss es zur Nachzahlung der Schuldigkeiten kommen (Abs 2 leg cit) und eine Nennung, der von der Selbstanzeige umfassten Personen beinhalten.[344]

Zu den Ausschlussgründen der Selbstanzeige, also den negativen Voraussetzungen, die sich in §§ 29 Abs 1 und 3 FinStrG finden, zählen vor allem Überlegungen der Rechtzeitigkeit. Demnach erlangt der Täter trotz umfassender Berichtigungserklärung und vollständiger, pünktlicher Nachentrichtung keine Straffaufhebung, sofern eine Betretung auf frischer Tat erfolgte, bereits Verfolgungshandlungen gesetzt wurden, die Tat schon entdeckt war und dies dem Anzeiger bekannt war oder, sofern das Finanzvergehen vorsätzlich begangen wurde, die Selbstanzeige nicht schon zu Beginn der Amtshandlung im Zuge einer finanzbehördlichen Überprüfungsmaßnahme erstattet wurde. Darüber hinaus kommt der Selbstanzeige ebenfalls keinerlei straffbefreiende Wirkung zu Gute, sofern für denselben Anspruch bereits einmal Selbstanzeige erstattet wurde.[345]

[342] *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 29 Rz 10.
[343] Vgl *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 29 Rz 16.
[344] Vgl *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 29 Rz 17.
[345] Vgl *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 29 Rz 18.

Nur wenn alle Voraussetzungen kumulativ vorliegen, entfaltet die Selbstanzeige strafaufhebende Wirkung.[346] Die Prüfung der Voraussetzungen erfolgt nach hA nach rein objektiven Maßstäben.[347] Somit ist es beispielsweise nicht relevant, aus welchen Gründen eine Selbstanzeige verspätet eingebracht wurde oder ob tatsächlich Umstände vorlagen, die eine rechtzeitige Erfüllung verhinderten.[348] Ebenso wenig Berücksichtigung findet das Vorbringen der irrtümlichen Annahme einer fristgerecht vor Prüfungsbeginn eingebrachten Selbstanzeige.[349] Als letztes Beispiel der strengen objektiven Auslegung sei jene der Schadensgutmachung als objektive Bedingung erwähnt. Unabhängig davon, ob der Täter aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen, unverschuldet oder schuldhaft, diese Voraussetzung nicht erfüllen kann, kommt, sofern er die Schadensgutmachung nicht leisten kann, der Selbstanzeige teilweise (siehe Kapitel 6.4.2.2) keine strafaufhebende Wirkung zu.[350]

6.4.2.1 Darlegung der Verfehlung und Offenlegung bedeutsamer Umstände

Um die Darlegung der Verfehlung ausreichend zu gestalten ist es nicht erforderlich, das Finanzvergehen mit all seinen objektiven und subjektiven Merkmalen und somit gleich die Subsumtion des Sachverhalts unter ein Tatbild bekanntzugeben.[351] Sehr wohl muss die Mitteilung jedoch insofern ausreichend sein, als ihr Inhalt zumindest den ausdrücklichen und unmissverständlichen Hinweis enthält, der Behörde einen bestimmten Vorgang zur Kenntnis zu bringen. Mitgeteilt werden muss der Behörde somit, dass eine Abgabenverkürzung vorliegt, welche Abgaben betroffen sind, wie die Verkürzung bewirkt wurde und in welche Periode die Verkürzung fällt. Dadurch soll die

---

[346] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 44; RIS-Justiz RS0086233, RS0086301, RS0106202.

[347] UFS 22.9.2003, FSVR/0032-L/03.

[348] OGH 5.12.1996, 15 Os 97/96 ÖJZ-LSK 1997/117/118/124/126/127 = ÖStZB 1997, 513 = ARD 4854/29/97 = JUS St/2207 = JUS St/2210.

[349] OGH 28.2.1985, 12 Os 169/84 JBl 1985, 564.

[350] Vgl *Schrottmeyer,* Selbstanzeige nach § 29 FinStrG[3] § 29 Rz 77.

[351] *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I[4], § 29 Rz 6.

Möglichkeit, das Verfahren zur richtigen Abgabenfestsetzung unverzüglich in Gang setzen zu können, erreicht werden.[352]

Lange Zeit wurde die Darlegung der Verfehlung mit der in § 29 Abs 2 FinStrG geforderten Offenlegung vermengt, obwohl beide sehr wohl zu unterscheiden sind.[353] Offen gelegt werden müssen alle bedeutsamen Umstände, die für die Ermittlung der Abgabenschuld erforderlich sind. Nicht ausreichend sind Angaben, die seitens der Behörde weitere Sachverhaltserhebungen bedürfen.[354] Der angezeigte Sachverhalt muss demnach konkret genug sein, um von der Behörde als Entscheidungsgrundlage genommen werden zu können.[355]

Nach herrschender Lehre wird die Meinung vertreten, dass, sofern keine ausreichenden Aufzeichnungen mehr vorhanden sind, die Abgabenverkürzung im Wege der Schätzung erfolgen kann, welche sehr wohl den Anforderungen der Offenlegung entsprechen kann.[356] Teilweise gibt es zu dieser Rechtsansicht in der Lehre jedoch Kritik, der zufolge die Offenlegung die Bereitstellung der lückenlosen Vorlage der für die Feststellung der Verkürzung erforderlichen Unterlagen verlange, weshalb die Schätzung der Bemessungsgrundlagen niemals zur Strafaufhebung führen könne.[357] Die österreichische Rsp geht jedenfalls nicht von einer Unzulässigkeit der Schätzung im Hinblick auf § 29 FinStrG aus. Betont wird lediglich, dass der Behörde eine rasche und richtige Entscheidung ermöglicht werden muss,[358] und Mängel der Offenlegung zu Lasten des Anzeigers wirken.[359]

---

[352] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 45.

[353] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 396.

[354] *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I[4], § 29 Rz 6a.

[355] OGH 17.2.2011, 13 Os 12/10d; 19.12.1985, 11 Os 143/85; VwGH 22.1.1985, 84/14/0072.

[356] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] FinStrG § 29 Rz 7; Vgl *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 412-414; *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I[4], § 29 Rz 6 ua.

[357] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] FinStrG § 29 Rz 7; *Seiler/Seiler,* FinStrG[4] § 29 Rz 18.

[358] Siehe FN 303.

[359] ÖJZ 1977/107, SSt 59/92, ÖStZB 1997, 513.

6.4.2.2 Schadensgutmachung

Um das Kriterium der Schadensgutmachung zu erfüllen, bedarf es seit der FinStrG Nov 2010 einer tatsächlichen Entrichtung mit schuldbefreiender Wirkung.[360] Bis zur genannten Nov war nur eine Entrichtung entsprechend der Abgabenvorschriften gefordert.[361] Die Entrichtung muss binnen einer Monatsfrist erfolgen, wobei diese mit Zustellung des Abgaben- bzw Haftungsbescheids, bei Selbstberechnungsabgaben jedoch bereits mit der Selbstanzeige zu laufen beginnt.[362] Wie bei der tätigen Reue im StGB kann eine völlige Straffreiheit nur durch eine vollständige und rechtzeitige Schadensgutmachung erfolgen.[363] Durch die in § 29 Abs 2 FinStrG verwendete Formulierung „nur insoweit", bringt der Gesetzgeber jedoch zum Ausdruck, dass sowohl bei (nur) teilweiser Offenlegung, als auch bei (bloß) teilweiser Entrichtung eine strafbefreiende Teilwirkung zulässig ist.[364] Sowohl in der Lit, als auch in der Jud wird der Ansicht der Teilwirksamkeit gefolgt.[365] Weiters ist bei der Selbstanzeige im Zuge der Schadensgutmachung die Inanspruchnahme von Zahlungserleichterungen zulässig, wobei der Zahlungsaufschub den Zeitraum von zwei Jahren nicht überschreiten darf.[366] Unerheblich für die Schadensgutmachung ist, von wem die geschuldeten Beträge bezahlt werden. Sowohl der Abgabenpflichtige, potentiell Haftende, als auch jeder Dritte, ob an der Tat beteiligt oder nicht, kann den entstanden Schaden entrichten und somit die Straffreiheit bewirken.[367]

6.4.2.3 Nennung der begünstigten Personen

Für wen eine eingebrachte Selbstanzeige gilt, ist in § 29 Abs 5 FinStrG geregelt, demnach wirkt sie nur für den Anzeiger und für die Person, für die sie erstattet wurde.[368] Erst im Zuge der FinStrG Nov 2010 wurde in der Bestimmung die Wortfolge „für den

---

[360] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² FinStrG § 29 Rz 81.
[361] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt³ Rz 52.
[362] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² FinStrG § 29 Rz 82.
[363] *Schrottmeyer,* Selbstanzeige nach § 29 FinStrG³ § 29 Rz 581.
[364] *Schrottmeyer,* Selbstanzeige nach § 29 FinStrG³ § 29 Rz 582.
[365] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² FinStrG § 29 Rz 8; *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I⁴ § 29 Rz 86; BFG, RV/7300057/2012.
[366] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt³ Rz 52.
[367] *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I⁴ § 29 Rz 16.
[368] *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG¹ § 29 Rz 213.

Anzeiger und“ hinzugefügt. Bis zu dieser Ergänzung kam die Selbstanzeige nur den darin explizit als Begünstigte genannten Personen zu Gute.[369]

6.4.2.4 Rechtzeitigkeit

Hinsichtlich der Rechtzeitigkeit ist die strafaufhebende Wirkung der Selbstanzeige an die, bereits als negative Voraussetzungen aufgezählten, zeitlichen Schranken geknüpft, nach deren Vorhandensein die Selbstanzeige keine strafaufhebende Wirkung mehr entfalten kann.[370]

Verfolgungshandlungen gem § 14 Abs 3 FinStrG sind nach außen erkennbare Amtshandlungen eines Gerichtes, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde des Bundesfinanzgerichts oder eines in § 89 Abs 2 FinStrG genannten Organs. Liegt eine solche zum Zeitpunkt der Einbringung der Selbstanzeige bereits vor, ist sie nicht mehr rechtzeitig und es tritt gem § 29 Abs 3 lit a FinStrG keine Straffreiheit des Täters ein.[371] Die Handlung muss sich dabei jedoch gegen eine individuell bestimmte Person richten, die ausdrücklich in Verdacht steht ein konkretes bestimmtes Finanzvergehen verwirklicht zu haben.[372]

Ebenso wenig kann eine Selbstanzeige rechtzeitig eingebracht werden, wenn der Täter auf frischer Tat ertappt wird. Unter „Betreten auf frischer Tat“ versteht man die unmittelbare Wahrnehmung der Tat durch das Behördenorgan, ohne dass es noch weiterer Ermittlungen bedarf.[373]

Vergleichbar wie bei der tätigen Reue im StGB ist eine Selbstanzeige als verspätet zu werten, sofern die Tat bereits ganz oder zum Teil entdeckt wurde und dies dem Anzeiger bekannt war.[374] Die Tat gilt dabei als entdeckt, sofern der Sachverhalt, der als solcher das Tatbild erfüllt, der Behörde bekannt ist, wobei hier auch eine Entdeckung im nicht vollen Umfang genügt. Für die Tat ist nur der für den objektiven Tatbestand

[369] *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 29 Rz 214.
[370] *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK[2] FinStrG § 29 Rz 12.
[371] *Leitner/Plückhahn*, Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 48.
[372] *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 29 Rz 130.
[373] Vgl *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 29 Rz 23; Vgl VfGH 21. 2. 1985, B 585/84.
[374] *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 29 Rz 23.

maßgebliche Sachverhalt ausschlaggebend, womit weder die Entdeckung des Täters, noch jene des Finanzvergehens verlangt wird. Im Zuge der FinStrG Nov 2010 kam es diesbezüglich in § 29 Abs 3 lit b FinStrG zu einer eindeutigen Klarstellung.[375] Als nicht ausreichend hat die Rsp jedoch den bloßen Anfangsverdacht angesehen, als entschieden wurde, dass bei vorläufiger Beurteilung eine Tatverwirklichung wahrscheinlich und nicht bloß möglich sein muss.[376] Eine Selbstanzeige muss, um als rechtzeitig angesehen zu werden, bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen, spätestens zu Beginn einer Prüfung bzw Amtshandlung erfolgen (Abs 3 lit c leg cit).

Als Amtshandlung gilt die finanzbehördliche Nachschau, Beschau, Abfertigung oder die Prüfung von Büchern und Aufzeichnungen.[377] Als Prüfungsbeginn wird bereits die Aufforderung zur Vorlage der Aufzeichnungen und Bücher gesehen, selbst dann, wenn zu diesem Zeitpunkt die Prüfung selbst noch gar nicht möglich war.[378] Nur für die vom Prüfungsauftrag umfassten Zeiträume und Abgaben ergibt sich eine Einschränkung der strafaufhebenden Wirkung der Selbstanzeige, die jedoch nach Beendigung der Prüfung wieder entfällt.[379]

Im Zuge der FinStrG Nov 2014 wurde § 29 Abs 6 FinStrG eingefügt, der hier eine strafrechtliche Besonderheit vorsieht. Demnach kann auch noch nach Anmeldung oder sonstiger Bekanntgabe einer Prüfung eine Selbstanzeige erstattet werden. Um hier jedoch die strafaufhebende Wirkung zu erzielen, muss ein Strafzuschlag in der Höhe von bis zu 30% vom Mehrbetrag, abhängig von dessen Höhe, zusätzlich zur Abgabenerhöhung bezahlt werden.[380]

Der letzte Sperrgrund zur Erlangung einer Strafaufhebung im Zuge einer Selbstanzeige ist jener, der ebenfalls im Zuge der FinStrG Nov 2014 eingeführt und in

---

[375] Vgl *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I[4], § 29 Rz 19.

[376] OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98, ÖJZ-LSK 1998/268/269 = JUS St/2567-2570 = ÖJZ EvBl 1999/28 = ARD 5015/24/99 = ÖStZB 1999, 395 = SSt 63/23, AnwBl 1999/7609 (*Urtz*); VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471, SWK 2002, 1308 = SWK 2002, R 82 = ÖStZB 2003/160, 144 = ÖJZ VwGH F 2004/20, 72.

[377] *Reger* in *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz I[4], § 29 Rz 20.

[378] VwSlg 2975 F; OGH 27.8.1998, 12 Os 73/98, ARD 5014/19/99 = ÖStZB 1999, 326, ecolex 1999/55 (*Koch*).

[379] *Leitner/Plückhahn,* Finanzstrafrecht kompakt[3] Rz 50.

[380] Vgl *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG[1] § 29 Rz 245.

§ 29 Abs 3 lit d FinStrG erwähnt wurde, im Falle einer wiederholten Selbstanzeige, die strafbefreiende Wirkung ausschließt. Die wiederholte Selbstanzeige muss sich auf denselben Abgabenanspruch beziehen, wobei Vorauszahlungen davon ausgenommen sind.[381]

6.4.3 Fazit

Die österreichische Bestimmung der tätigen Reue gem § 167 StGB stellt ein in der Praxis mehr als taugliches Instrumentarium dar, um dem Täter eine Rückkehr in die Legalität zu ermöglichen. Die Vollständigkeit der Schadensgutmachung und die Rechtzeitigkeit stellen dabei die wichtigsten Kriterien dar.[382]

Die Selbstanzeige gem § 29 FinStrG bietet genau hierbei eindeutige Vorteile gegenüber der tätigen Reuen. Bei der Schadensgutmachung kann im Gegensatz zur tätigen Reue eine Zahlungserleichterung in Anspruch genommen werden. Beim Kriterium der Rechtzeitigkeit sieht das FinStrG insofern eine vorteilhaftere Lösung vor, als durch Aufzahlung eines Mehrbetrags sich eine Rechtzeitigkeit und damit einhergehende Straffreiheit quasi erkauft werden kann.[383]

Dennoch widerspricht die Selbstanzeige nicht der eigentlichen Aufgabe des Finanzstrafrechts, potentielle Täter durch Strafdrohungen abzuschrecken. Ebenso wenig lässt sie Finanzvergehen durch die Möglichkeit Straffreiheit zu erlangen als Kavaliersdelikte erscheinen, sondern ist vielmehr durchaus geeignet als Einbuße mit Sanktionsqualität gesehen zu werden.[384]

6.5 Die dritte Spur des Strafrechts - Allgemeines zur Diversion

Neben den Strafen und den vorbeugenden Maßnahmen spricht man bei der Diversion gerne von der „dritten Spur“ des österreichischen Strafrechts.[385]

---

[381] *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz I § 29 Rz 25.
[382] Vgl Kapitel 6.4.1.
[383] Vgl Kapitel 6.4.2.2 und 6.4.2.4.
[384] Vgl *Scheil,* Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG Rz 178.
[385] *Kienapfel/Höpfel/Kert,* Strafrecht Allgemeiner Teil[15], 318 Rz 2.

Der Begriff der Diversion kommt aus den USA und beinhaltet den Verzicht des Staates auf ein förmliches Strafverfahren und der Verhängung von Sanktionen für Straftaten des unteren und mittleren Kriminalitätsbereichs.[386] Statt einer Bestrafung kommt es somit zur Verhängung alternativer Maßnahmen. Im Falle der Diversion kommt es, bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen, zu einem Rücktritt der Staatsanwaltschaft von der Strafverfolgung, womit erreicht wird, dass es zu keiner Verhandlung vor einem ordentlichen Gericht kommt und in weiterer Konsequenz kein richterliches Urteil gefällt wird. Nur wenn der Täter bestimmte Leistungen erfüllt, kommt ihm dieser Rücktritt der Strafverfolgung zu.[387] Denn nicht immer stellen der klassische Ablauf einer Anklage und die anschließende Verurteilung die beste Lösung dar, um auf Straftaten zu reagieren.[388]

Als diversionelle Maßnahmen kommen die Zahlung eines Geldbetrages (§ 200 StPO), gemeinnützige Leistungen (§ 201 StPO), Probezeit (§ 203 StPO) oder der Tatausgleich (§ 204 StPO) in Betracht. Ihre gesetzliche Normierung findet die Diversion in §§ 198 ff StPO.

Nur unter bestimmten Umständen kann es zu einer Diversion kommen. So dürfen neben dem Vorliegen eines hinreichend geklärten Sachverhalts eines Offizialdelikts[389] keine general- oder spezialpräventiven Gründe dagegensprechen und auch keine Einstellung des Verfahren nach §§ 190 bis 192 StPO[390] in Frage kommen.[391] Ein weiteres entscheidendes Kriterium ist jenes der Freiwilligkeit des Beschuldigten, dem ein überaus hoher Stellenwert zukommt.[392] Zu keiner diversionellen Erledigung darf es kommen, sofern die Schuld des Beschuldigten als schwer anzusehen ist, die Tat zum Tod

[386] *Kienapfel/Höpfel/Kert,* Strafrecht Allgemeiner Teil[15], 318 Rz 3.

[387] Vgl *Seiler,* Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] Rz 391.

[388] *Venier* in *Bertel/Venier* (Hrsg), StPO: Kommentar[1] (2012) § 198 Rz 1 (Stand November 2012, lexisnexis.com).

[389] Darunter versteht man eine strafbare Handlung, die von der Staatsanwaltschaft von Amts wegen verfolgt werden muss. (§ 2 iVm § 71 StPO).

[390] § 190 StPO regelt die Einstellung des Verfahrens sofern die Tat nicht strafbar oder die Verfolgung des Beschuldigten unzulässig ist oder kein tatsächlicher Grund zur Verfolgung besteht. § 191 StPO regelt die Einstellung wegen Geringfügigkeit, während § 192 StPO jene aufgrund mehrerer Straftaten normiert. Vgl *Venier* in *Bertel/Venier* (Hrsg), StPO: Kommentar[1] §§ 190-192.

[391] *Seiler*, Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] Rz 393.

[392] *Schroll* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO § 198 Rz 10 (Stand 1.6.2016, rdb.at).

eines Menschen geführt hat oder keiner der vier diversionellen Maßnahmen als ausreichend erachtet wird, um den Verdächtigen von zukünftigen Straftaten abzuhalten (Spezialprävention) bzw der Begehung von Straftaten durch andere (Generalprävention) entgegenzuwirken.[393] Um eine Schuld als schwer zu qualifizieren, müssen alle Kriterien berücksichtigt werden, um eine „ganzheitliche Abwägung aller unrechts- und schuldrelevanten Tatumstände“ zu erreichen. Erreicht werden muss eine Unwerthöhe, die ungewöhnlich hoch und auffallend ist.[394]

Als letzte Schranke der Diversion muss die Strafdrohung als Anwendungsgrenze genannt werden. Denn gem § 198 Abs 2 StPO darf es zu keiner diversionellen Erledigung kommen, sofern die Straftaten einer Freiheitsstrafe von mehr als fünf Jahren unterliegen. Zu dieser, auf eine Strafobergrenze verweisende Regelung, kam es erst im Zuge des StRÄG 2015. Die bis dahin geltende Regelung nannte noch explizit die Zuständigkeit der Schöffen- und Geschworenengerichte als Ausschlussgrund.[395] Diese inhaltlich im ersten Moment kaum bedeutend erscheinende Änderung entfaltet jedoch fürs Strafrecht einige Auswirkungen und hätte grundsätzlich auch für das FinStrG enorme Änderungen bewirkt.[396] Dazu mehr unter Kapitel 6.5.2.

6.5.1 Diversion im StGB

Sowohl für das Delikt des Diebstahls, als auch jenes des Betruges kommt grundsätzlich in ihrem Grundtatbestand eine diversionelle Erledigung in Betracht. Im Falle des qualifizierten Diebstahls gem § 128 Abs 2 StGB bzw Betrugs gem § 147 Abs 3 StGB ist die Diversion auf Grund der Strafdrohung von einer Freiheitsstrafe zwischen einem und zehn Jahren (siehe Kapitel 6.1, Abb 1 - Die Strafrahmen) ausgeschlossen.

---

[393] *Kienapfel/Höpfl/Kert,* Strafrecht Allgemeiner Teil[15], 312 Rz 11.

[394] OGH 15.4.2008, 14 Os 32/08z, 33/08x, RZ 2009/EÜ 43, 17 = SSt 2008/20 = JUS St/4160.

[395] Vgl *Schroll* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO § 198 Rz 6.

[396] Grundsätzlich ist für die Diversion das Bezirksgericht oder der Einzelrichter am Landesgericht zuständig, dessen Jurisdiktionsgewalt gem § 31 Abs 4 StPO im Wesentlichen bei, mit länger als fünfjähriger Freiheitsstrafe bedrohten Taten, endet; *Schroll* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO § 198 Rz 6/1.

6.5.2 Diversion im FinStrG

Grundsätzlich kommt gem § 195 Abs 1 FinStrG im gerichtlichen Finanzstrafverfahren die StPO zur Anwendung, wobei das FinStrG eine eigene Sonderbestimmung normiert.[397] Dadurch steht grundsätzlich der Weg zur in der StPO geregelten Diversion offen. § 196 a FinStrG normiert allerdings, dass bei gerichtlicher Zuständigkeit eines Finanzvergehens, diese stets dem Landesgericht als Schöffengericht zukommt. Vor dem StRÄG 2015 war damit die Diversion aufgrund der Anwendungsgrenze der schöffen- bzw geschworenengerichtlichen Zuständigkeit ausgeschlossen (Ausnahme: Sonderregelung für Jugendstrafsachen).[398]

Da im Zuge dieser StRÄG 2015 die Zulässigkeit der Diversion neu geregelt wurde und nunmehr auf die Strafobergrenze von fünf Jahren und nicht mehr die Zuständigkeit abgestellt wurde, hätte dies zu einer Zulässigkeit diversionellen Vorgehens bei sämtlichen Finanzvergehen geführt. Einzige Ausnahme davon hätte das am strengsten mit Strafe bedrohte Delikt des qualifizierten Abgabenbetruges gem § 39 Abs 2 lit c FinStrG mit seiner Freiheitstrafdrohung von einem bis zu zehn Jahren gebildet.[399]

Im Zuge des AbgÄG 2015 kam es jedoch zur Einführung des § 203 FinStrG, der diversionelle Erledigungen für Finanzvergehen (wieder mit Ausnahme für Jugendstrafsachen) ausschließt, wodurch eine Anpassung an die Rechtslage vor der StRÄG 2015 erfolgt ist.[400]

Im Endeffekt bedeutet dies, dass im FinStrG unabhängig von der Strafdrohung oder der Zuständigkeit die Diversion für Finanzvergehen, somit auch für Abgabenhinterziehung bzw Abgabenbetrug, verwehrt bleibt.

---

[397] *Haumer/Kudrna,* Finanzstrafverfahren ist nicht gleich Strafverfahren – Ist der Diversionsausschluss für Finanzstrafverfahren in § 203 FinStrG verfassungswidrig?, JSt 2016, 250.

[398] Vgl *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK² FinStrG § 203 Rz 1 (Stand 1.3.2016, rdb.at).

[399] Vgl *Huber*, Änderungen im Finanzstrafgesetz durch das Abgabenänderungsgesetz 2015, JSt 2016, 352 (355).

[400] *Haumer/Kudrna,* JSt 2016, 250.

6.5.3 Fazit

Während im allgemeinen Vermögensstrafrecht die Diversion grundsätzlich zur Anwendung kommt, ist sie im Finanzstrafrecht vom Gesetzgeber ausgeschlossen worden.[401]

Die bewusste Entscheidung des Gesetzgebers gegen die Diversion, die sich mittlerweile als Erfolgsmodell etabliert hat,[402] ist jedoch vor allem aus gleichheitsrechtlicher Sicht mehr als fragwürdig.[403]

[401] Vgl Kapitel 6.5.1 und 6.5.2.

[402] Im Jahr 2015 standen 33.667 Verurteilungen 40.439 diversionellen Erledigungen gegenüber – Vgl *BMJ*, Sicherheitsbericht (2015), www.justiz.gv.at/web2013/home/justiz/daten_und_fakten/berichte/sicherheitsberichte~2c94848525f84a630132fdbd2cc85c91.de.html (abgefragt am 24.4.2017).

[403] *Haumer/Kudrna*, JSt 2016, 250.

7 Das Finanzstrafrecht aus dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes

Der allgemeine Gleichheitsgrundsatz findet seine Rechtgrundlage neben Art 7 B-VG, auch in Art 2 StGG, Art 66 Abs 1 und 2 StV St. Germain sowie in den Art 20 und 21 EGC.[404] Als verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht, welches das Prinzip der Gleichbehandlung der Menschen ausdrücken soll, ist er eine fundamentale Rechtsposition, die mit einer gewissen Unverbrüchlichkeit ausgestattet und durchsetzbar ist.[405] Dieser Anspruch findet oftmals in der Formulierung, beispielsweise des Art 7 B-VG, die besagt, dass vor dem Gesetz alle Staatsbürger gleich sind, seinen klassischen Ausdruck.[406] Der VfGH hat aus dem Gleichheitssatz ein allgemeines Sachlichkeitsgebot für die Gesetzgebung und ein Willkürverbot für die Verwaltung entwickelt.[407] Da eine Verletzung des Gleichheitssatzes schnell behauptet werden kann und er jenes verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht ist, welches den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers am meisten beschränkt, wird er gerne als „Supergrundrecht“ bezeichnet.[408] Tatsächlich kommt ihm in der Praxis des VfGH eine, die anderen Grundrechten überragende Bedeutung zu, wodurch er den wichtigsten Maßstab für die Beurteilung der Verfassungskonformität von Gesetzen bildet.[409]

Das für den Gesetzgeber zu beachtende Sachlichkeitsgebot verbietet jenem, Regelungen zu treffen, die sachlich nicht begründbar sind, wobei es ihm innerhalb gewisser Schranken sehr wohl zusteht, seine politischen Zielvorstellungen auf die geeignet erscheinende Weise zu verfolgen.[410] Grundsätzlich muss jegliches Staatshandeln dem allgemeinen und umfassenden verfassungsrechtlichen Sachlichkeitsgebot entsprechen, das auch angewandt werden kann, wenn es gar nicht mehr um einen Vergleich unterschiedlicher Regelungen geht.[411]

---

[404] *Berka,* Verfassungsrecht[6] – Grundzüge des österreichischen Verfassungsrecht für das juristische Studium (2016) Rz 1626.
[405] *Berka,* Verfassungsrecht[6] Rz 1154.
[406] *Berka,* Verfassungsrecht[6] Rz 1626.
[407] *Stolzlechner,* Einführung in das öffentliche Recht[6] (2013) Rz 683.
[408] *Hiesel*, Der Gleichheitssatz in der neueren Rechtsprechung des VfGH, JAP 2014/2015/14, 158.
[409] *Berka,* Verfassungsrecht[6] Rz 1626.
[410] VfGH 16.6.2009, B 2033/08 JUS Vf/4016 = ZfVB 2010/593/608 = VfSlg 18770.
[411] *Berka,* Verfassungsrecht[6] Rz 1640.

Der weiterentwickelte Gleichheitssatz bindet den Gesetzgeber demnach folgend: Er hat Gleiches gleich und Ungleiches ungleich zu behandeln.[412] Sehr wohl stehen dem Gesetzgeber jedoch sachlich gerechtfertigte Differenzierungen zu, wobei eine solche dann als gegeben gilt, wenn Unterschiede im Tatsächlichen eine unterschiedliche Regelung im Rechtlichen rechtfertigen.[413]

Eine Verletzung des Gleichheitssatzes liegt vor, wenn es für eine Ungleichbehandlung keinen rechtfertigenden Grund gibt.[414] Ausgangspunkt ist entweder ein Normenvergleich, also eine Gegenüberstellung zweier Regelungen, die unterschiedliche Rechtsfolgen anordnen oder ein Sachverhaltsvergleich, bei dem Sachverhalte verglichen werden, für die gleiche oder unterschiedliche Rechtsfolgen bestehen.[415] Anschließend wird nach einem sachlich rechtfertigenden Grund gesucht, wobei auch darauf Bedacht genommen wird, ob durch die getroffene Regelung das vom Gesetzgeber verfolgte Ziel erreicht wurde und der eingeschlagene Weg ein legitimes Mittel dazu bildet.[416]

Kommt der Gleichheitsgrundsatz als allgemeines Sachlichkeitsgebot zur Anwendung, unterbleibt die Gegenüberstellung zweier Regelungen und es wird gleich nach rechtfertigenden, sachlichen Gründen gesucht.[417]

Hat der Gesetzgeber nun durch eine Regelung Gleiches ungleich, Ungleiches gleich behandelt oder gegen das allgemeine Sachlichkeitsgebot verstoßen, so wäre die getroffene Regelung grundsätzlich verfassungswidrig. Der VfGH anerkennt jedoch in seiner stRsp den rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers, innerhalb dessen es jenem freisteht, seine politischen Ziele auf die ihm geeignet erscheinende Weise zu verfolgen.[418] Wo allerdings die tatsächliche Grenze zu ziehen ist zwischen

[412] *Berka,* Verfassungsrecht[6] Rz 1644.
[413] *Stolzlechner,* Einführung in das öffentliche Recht[6] Rz 685; StRsp VfSlg 4392/1963, 8475/1978, 11.641/1988, 13.477/1993 uva.
[414] *Berka,* Verfassungsrecht[6] Rz 1647.
[415] *Berka,* Verfassungsrecht[6] Rz 1648.
[416] *Berka,* Verfassungsrecht[6] Rz 1649.
[417] *Berka,* Verfassungsrecht[6] Rz 1650.
[418] VfGH 29.6.1990, B 1561/89 ecolex 1990, 722 = VfSlg 12416.

rechtspolitischem Gestaltungsspielraum und einer dermaßen unvernünftig, unsachlichen oder unvertretbaren getroffenen Regelung, die den Grundsatz der Sachlichkeit verletzt, ist immer eine Einzelfallentscheidung.[419]

Von immenser Bedeutung bei der Beurteilung einer etwaigen Gleichheitsmäßigkeit von Regelungen ist die Frage, wie sehr der Gesetzgeber an die Grundsätze der Systemgerechtigkeit gebunden ist, wobei der VfGH davon ausgeht, dass der Gesetzgeber unterschiedliche Ordnungssysteme schaffen darf, die es zulässig machen, in den verschiedenen Systemen jeweils unterschiedliche Regelungen vorzusehen.[420]

Die im Zuge dieser Arbeit entdeckten Besonderheiten der Steuerhinterziehung werfen teilweise enorme verfassungsrechtliche Bedenken auf. Neben dem Fehlen eines Tagessatzsystems im FinStrG,[421] sind hier auch der fehlende Umrechnungsschlüssel von Geldstrafen in Ersatzfreiheitsstrafen und der gänzliche Diversionsausschluss zu nennen.[422] Da die genannten Regime im StGB sehr wohl zu finden sind und somit in vergleichbaren Bereiche ungleiche Regelungen getroffen wurden, scheint ein Verstoß des Gleichheitssatzes zumindest naheliegend. Zwar nicht aus gleichheitsrechtlicher Sicht, dennoch verfassungsrechtlich fragwürdig ist sowohl die Tatsache, dass den, als Blankettnormen ausgestalteten Finanzdelikten die gebotene Bestimmtheit fehlt,[423] als auch die fehlende Unbefangenheit des Einzelrichters durch den Inquisitionsgrundsatz im verwaltungsbehördlichen Verfahren.[424]

Wenn im StGB bei der Festsetzung von Geldstrafen präzise und gerechte Ergebnisse durch das Tagessatzsystem erzielt werden und im FinStrG lediglich Strafobergrenzen geregelt sind und die persönliche Leistungsfähigkeit des Täters kaum Berücksichtigung findet, dann liegt mE offensichtlich eine Ungleichbehandlung von Gleichem vor. Eine ebensolche scheint gegeben, wenn das FinStrG im Gegensatz zum StGB keinen Umrechnungsschlüssel von Geld- in Ersatzfreiheitsstrafen vorsieht. In beiden Fällen

[419] Vgl *Berka,* Verfassungsrecht[6] Rz 1657.
[420] VfGH 27.2.1985, G 53/83; G 57/83; G 75/74; G 116/84 VfSlg 10.367.
[421] Vgl Kapitel 6.2.4.
[422] Vgl Kapitel 6.3.3 und 6.5.3.
[423] Vgl Kapitel 5.2.1.
[424] Vgl Kapitel 4.1.

stellen auch *Leitner/Toifl/Brandl* erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken fest.[425] Dass Finanzdelikte das Besteuerungssystem als Ganzes schützen, während die klassischen Vermögensdelikte fremdes Vermögen schützen, stellt mE keinen, wie gefordert, ausreichenden Unterschied im Tatsächlichen dar, um eine derart unterschiedliche Regelung im Rechtlichen zu rechtfertigen.

Ähnliche Bedenken zeigen sich beim Diversionsausschluss im gerichtlichen Verfahren. Nicht ganz geklärt ist, ob es sich beim gerichtlichen FinStrG und dem StGB um zwei unterschiedliche Ordnungssysteme handelt. Zum einem könnte das gerichtliche Finanzstrafverfahren ein eigenständiges Strafverfahren mit Sonderbestimmungen der StPO darstellen. Eher gefolgt wird allerdings der Ansicht, dass es sich beim gerichtlichen Strafverfahren um ein StPO-Verfahren handelt, das bloß Sonderbestimmungen des FinStrG zu beachten hat und es sich somit um ein gemeinsames Ordnungssystem handelt.[426] Im gemeinsamen Ordnungssystem bedarf es einer sachlichen Rechtfertigung, wenn Gleiches ungleich behandelt wird. Zu beachten ist jedoch, dass die Diversion als ein „verallgemeinerungsfähiger Wertungsgesichtspunkt iSd Jud des VfGH zu qualifizieren“ ist. Bei einem solchen müssen, selbst im Falle unterschiedlicher Ordnungssysteme, bei denen der Gesetzgeber grundsätzlich berechtigt wäre, unterschiedliche Regelungen vorzusehen, [427] für deren gänzlichen Ausschluss sachliche Gründe vorliegen.[428] Da somit jeweils eine sachliche Rechtfertigung vorhanden sein muss, kann die Frage, ob es sich beim allgemeinen Strafverfahren und dem Finanzstrafverfahren um ein gemeinsames oder um unterschiedliche Ordnungssysteme handelt, dahingestellt werden.[429] Eine sachliche Rechtfertigung für den pauschalen Ausschluss der Diversion im gerichtlichen Verfahren ist nicht zu finden, womit er aus gleichheitsrechtlichen Aspekten ebenfalls äußert fragwürdig erscheint.[430]

[425] *Leitner/Toifl/Brandl,* Österreichisches Finanzstrafrecht[3] Rz 911.
[426] Vgl *Haumer/Kudrna*, JSt 2016, 250 (251).
[427] Vgl Kapitel 7.
[428] *Haumer/Kudrna*, JSt 2016, 250 (251).
[429] *Haumer/Kudrna*, JSt 2016, 250 (252).
[430] *Haumer/Kudrna*, JSt 2016, 250 (255).

8 Zusammenfassung der wichtigsten Erkenntnisse

Das Finanzstrafrecht enthält einige, teils markante strafrechtliche Besonderheiten. Grundsätzlich kann jedoch gesagt werden, dass die Ausgliederung der Finanzdelikte in ein eigenständiges FinStrG, der Eingliederung in die Vermögensdelikte des StGB, schon auf Grund der unterschiedlichen, zu schützenden Rechtsgüter vorzuziehen ist.

Mit den strafrechtlichen Besonderheiten gehen teilweise jedoch enorme verfassungsrechtliche Bedenken einher. Es scheint jedenfalls geboten, ein dem StGB nachempfundenes System zur flexiblen Berechnung von Geld- als auch Ersatzfreiheitsstrafen einzuführen, um hier die verfassungsrechtlichen Bedenken zu beseitigen. Weiters zu begrüßen wäre eine einheitliche Handhabe hinsichtlich der prozessualen Behandlung von Finanzvergehen. Auch wenn sowohl die Zuständigkeit der Verwaltungsbehörden, als auch jene der ordentlichen Gerichte Vor- und Nachteile bietet, so scheint der zweigleisige Mittelweg, den der österreichische Gesetzgeber gegangen ist, wenig gelungen. Auch wäre für die Zukunft die Möglichkeit der diversionellen Erledigung von Finanzvergehen wünschenswert.

Zu guter Letzt sollen die wichtigsten Erkenntnisse dieser Arbeit in komprimierter Form dargelegt werden:

1. Vermögensdelikte des StGB und die Abgabendelikte des FinStrG schützen verschiedene Rechtsgüter. Bei den klassischen Vermögensdelikten ist es das eigene Vermögen, während das Rechtsgut des FinStrG das Besteuerungssystem des Staates als Ganzes darstellt.

2. Im Gegensatz zum StGB, dass seine Durchsetzung im gerichtlichen Verfahren findet, ist das Finanzstrafverfahren zweigleisig, teilweise als verwaltungsbehördliches, teilweise als gerichtliches Verfahren ausgestaltet. Während die Zuständigkeit bei der Abgabenhinterziehung (zumeist) von der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages bzw dem Vorliegen subjektiver oder objektiver Konnexität abhängt, liegt eine solche beim Abgabenbetrug stets beim Landesgericht als Schöffengericht.

3. Mit der Trennung zwischen verwaltungsbehördlichem Finanzstrafverfahren und gerichtlichem Strafverfahren sind Vor- und Nachteile verbunden. Im Extremfall können

Beträge von wenigen Cent eine Zuständigkeitsänderung bewirken. Dafür fallen im verwaltungsstrafrechtlichen Verfahren die negativen Folgen einer gerichtlichen Verurteilung weg.

4. Finanzdelikte, somit auch Abgabenhinterziehung und Abgabenbetrug, stellen nach überwiegender Ansicht Sonderdelikte dar. Intraneus kann nur sein, wer einer abgabenrechtlichen Pflicht unterliegt oder eine solche, zumindest konkludent, übertragen bekommen hat.

5. Während das StGB eine Regelung zur Beteiligung am Sonderdelikt vorsieht, ist eine solche dem FinStrG fremd. Die Lösung der Beteiligungsproblematik beim Sonderdelikt wird im FinStrG durch Heranziehung des § 11 FinStrG erreicht. Er bietet nach herrschender Ansicht eine ausreichende Grundlage, um eine Strafbarkeit von Beteiligten zu erreichen.

6. Sowohl die Abgabenhinterziehung, als auch der Abgabenbetrug stellen Blankettnormen dar. Um verfassungskonform zu sein, müssten sowohl die Blankette, als auch die ausfüllende Norm des Steuerrechts den Anforderungen der Bestimmtheit genügen. Da dem Steuerrecht, als ausfüllendem Gesetz, eine „generelle Kompliziertheit“ unterstellt werden muss, scheint die Erfüllung des Bestimmtheitsgebots äußerst fragwürdig.

7. Während im StGB die primäre Freiheitsstrafe oftmals vorgesehen ist, nimmt sie im FinStrG grundsätzlich neben der Ersatzfreiheitsstrafe und vor allem der Geldstrafe eine vernachlässigbare Rolle ein.

8. Bei der Berechnung der Geldstrafe kommt im StGB das moderne Tagessatzsystem zur Anwendung, während im FinStrG noch das antiquierte Geldsummensystem vorherrscht. Im Gegensatz zum Tagessatzsystem, das eine transparente und gerechte Straffestsetzung gewährleistet, orientiert sich eine solche im Geldsummensystem nur an Obergrenzen, wobei der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Täters bei der Berücksichtigung nur eine untergeordnete Rolle zukommt. Konsequenz daraus ist, dass es gerade bei Finanzvergehen oft zu vollkommen überzogenen Geldstrafen kommt.

9. Im FinStrG findet sich kein Umrechnungsschlüssel zur Berechnung von Ersatzfreiheitsstrafen. Während im StGB ein Tag Ersatzfreiheitsstrafe zwei Tagessätzen entspricht, schreibt das FinStrG nur Höchstmaße der zu verhängenden Freiheitsstrafe vor. Das höchstgerichtlich bestätigte Fehlen eines Verhältnisses zwischen Geld- bzw Freiheitsstrafe führt im Ergebnis dazu, dass die Festsetzung der Ersatzfreiheitsstrafe hauptsächlich eine Ermessensentscheidung darstellt.

10. Die Selbstanzeigebestimmung des FinStrG bietet, ebenso wie die Bestimmung der tätigen Reue des StGB ,ein in der Praxis mehr als taugliches Instrumentarium um dem Täter eine Rückkehr in die Legalität zu ermöglichen. Da Zahlungserleichterungen in Anspruch genommen werden können und noch bei Prüfungsbeginn, gegen Zahlung eines Mehrbetrages, eine rechtzeitige Selbstanzeige abgegeben werden kann, bietet die Selbstanzeige Vorteile hinsichtlich Schadensgutmachung und rechtzeitiger Erhebung.

11. Die Diversion ist im Finanzstrafrecht vom Gesetzgeber bewusst ausgeschlossen worden, womit weder bei Abgabenhinterziehung noch bei Abgabenbetrug eine solche in Frage kommt.

II Quellenverzeichnis

Literaturverzeichnis

Aistleitner Wolfgang, Strafzumessungspraxis im Finanzstrafrecht aus dem Blickwinkel der Gerichte, in *Leitner Roman* (Hrsg), Finanzrecht 2007, 71

Bachl Robert, Strafbemessungspraxis unter Beachtung des Leistungsfähigkeitsprinzips für natürliche und juristische Personen im (Finanz-)Strafrecht, in *Leitner Roman* (Hrsg) Finanzrecht 2007, 101

Berka Walter, Verfassungsrecht[6] – Grundzüge des österreichischen Verfassungsrecht für das juristische Studium (Verlag Österreich 2016)

Bertel Christian in *Bertel Christian/Venier Andreas* (Hrsg), StPO: Kommentar[1] §§ 190 – 197 (Stand November 2012)

Bertel Christian/Schweighofer Klaus, Österreichisches Strafrecht Besonderer Teil II[12] (Verlag Österreich 2016)

Bertel Christian/Venier Andreas, Strafprozessrecht[9] (Manz 2016)

Bertel Christian/Venier Andreas, StPO: Kommentar[1] (Jan Sramek Verlag November 2012)

Birklbauer Alois/Hilf Marianne/Tipold Alexander, Strafrecht Besonderer Teil 1[3] (Facultas 2015)

Doralt Werner, Wie gerecht ist das Finanzstrafrecht? Zur Rechtfertigung einer Entkriminalisierung des Finanzstrafrechts, RdW 1985, 259

Doralt Werner, Steuerrecht 2015/16[18] (Manz 2016)

Doralt Werner/Ruppe Hans, Steuerrecht II[7] (Manz 2014)

Ehrke-Rabel Tina in *Doralt Werner/Ruppe Hans*, Steuerrecht II[7]

Fellner Karl-Werner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz (Fellner Fachverlag 22. Lfg Stand November 2017)

Flora Margarethe in *Leukauf Otto/Steininger Herbert,* StGB[4] § 167 (Stand 2017)

Fuchs Helmut, Strafrecht Allgemeiner Teil 1[9] (Verlag Österreich 2016)

Fuchs Helmut/Ratz Eckart, Wiener Kommentar zur Strafprozessordnung (Stand Februar 2017)

Haubeneder Kathrin, Das Bestimmtheitsgebot im Finanzstrafrecht, ZWF 2015, 234

Haumer Verena/Kudrna Georg, Finanzstrafverfahren ist nicht gleich Strafverfahren – Ist der Diversionsausschluss für Finanzstrafverfahren in § 203 FinStrG verfassungswidrig?, JSt 2016, 250

Hiesel Martin, Der Gleichheitssatz in der neueren Rechtsprechung des VfGH, JAP 2014/2015/14, 158

Höpfel Frank/Ratz Eckart, Wiener Kommentar zum Strafgesetzbuch (2. Auflage Stand Jänner 2017)

Huber Christian, Änderungen im Finanzstrafgesetz durch das Abgabenänderungsgesetz 2015, JSt 2016, 352

Jescheck Hans-Heinrich, Deutsche und österreichische Strafrechtsreform, Lange-FS (1976) 365

Kienapfel Diethelm/Höpfel Frank/Kert Robert, Strafrecht Allgemeiner Teil[15] (Manz 2016)

Kirchbacher Kurt in *Höpfel Frank/Ratz Eckard*, WK[2] StGB § 166 – 168e (97. Lfg Stand Juli 2013)

Koller Johann, Ersatzfreiheitsstrafe oder gemeinnützige Leistungen? „Schwitzen statt Sitzen“ – VfGH hat entschieden, SWK 2/2013, 91

Kotschnigg Michael, Bemerkungen zum geschützten Rechtsgut der Abgabenhinterziehung, ein Folgeproblem des Blankettcharakters der materiellen Tatbestände des FinStrG, SWK 26/2006, 752

Kotschnigg Michael in *Tannert Richard/Kotschnigg Michael*, FinStrG[1] Einführung (Stand 1.1.2014)

Kotschnigg Michael in *Tannert Richard/Kotschnigg Michael*, FinStrG[1] § 1 (Stand 1.1.2014)

Kotschnigg Michael in *Tannert Richard/Kotschnigg Michael*, FinStrG[1] § 33 (Stand 1.1.2014)

Kotschnigg Michael in *Tannert Richard/Kotschnigg Michael*, FinStrG[1] § 196a (Stand 1.9.2015)

Kotschnigg Michael, Das FinStrG im Umbruch - Bemerkungen de lege lata und Anregungen de lege ferenda, ecolex-Script 2007/35, 3

Lang Alexander/Hölzl Wolfgang in *Tannert Richard/Kotschnigg Michael*, FinStrG[1] § 29 (Stand 1.5.2015)

Lässig Rudolf in *Höpfel Frank/Ratz Eckart*, WK[2] FinStrG §§ 1-32 (160. Lfg Stand August 2016)

Lässig Rudolf in *Höpfel Frank/Ratz Eckart*, WK[2] FinStrG §§ 33 – 39 (86. Lfg Stand Juni 2012)

Lässig Rudolf in *Höpfel Frank/Ratz Eckart*, WK[2] FinStrG §§ 195 - 265 (143. Lfg Stand März 2014)

Lässig Rudolf/Höpfel Frank in *Höpfel Frank/Ratz Eckart*, WK[2] StGB §§ 17 – 19 (40. Lfg Stand September 2014)

Leitner Roman, Die Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages im Finanzstrafrecht in *Leitner Roman* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2006, 211

Leitner Roman, Finanzrecht 2006 (Linde 2006)

Leitner Roman, Finanzrecht 2007 (Linde 2007)

Leitner Roman/Plückhahn Otto, Finanzstrafrecht kompakt[3] (Linde 2014)

Leitner Roman/Toifl Gerald/Brandl Rainer, Österreichisches Finanzstrafrecht[3] (SpringerWienNewYork 2008)

Leukauf Otto/Steininger Herbert, StGB[4] 4.Auflage (Linde 2017)

Lewisch Peter, Verfassung und Strafrecht: Verfassungsrechtliche Grenzen der Strafgesetzgebung (Facultas 1993)

Manhart Rupert, Bagatellstraftaten im Finanzstrafrecht, Der schmale Grat zwischen strafbarem und straflosen Fehlverhalten (LexisNexis 2005)

Markel Ernst in *Fuchs Helmut/Ratz Eckart*, WK StPO § 30 Rz 1 (Stand 22.2.2017, rdb.at)

McGee W. Robert, The Philosophy of Taxation and Public Finance (Kluwer Academic Publishers 2004)

Pieber Gloria in *Höpfel Frank/Ratz Eckart,* WK[2] StVG Auszug (103. Lfg Stand März 2014)

Plöckinger Oliver, Tätige Reue - Reformimpulse und -perspektiven, Tätige Reue und ihre dogmatischen Hintergründe, AnwBl 6/2016, 315

Rainer Eckart in *Triffterer Otto/Rosbaud Christian/Hinterhofer Hubert* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch V § 167 (9. Lfg Stand Oktober 2003)

Reger Franz/Nordmeyer Hagen/Hacker Alfred/Kuroki Yoko, Finanzstrafgesetz I[4] §§ 1 – 52 (Linde 2013)

Reger Franz/Nordmeyer Hagen/Hacker Alfred/Kuroki Yoko, Finanzstrafgesetz II[4] §§ 53 – 265 (Linde 2016)

Salimi Farsam in *Triffterer Otto/Rosbaud Christian/Hinterhofer Hubert* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch IV § 127 StGB (27. Lfg Stand November 2012)

Salimi Farsam in *Triffterer Otto/Rosbaud Christian/Hinterhofer Hubert* (Hrsg), Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch I § 19 StGB (35. Lfg Stand April 2016)

Scheil Andreas, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (LexisNexis 2005)

SeewaldKarlheint/Tannert Richard in *Tannert Richard*, FinStrG - Große Gesetzausgabe zum Finanzstrafrecht § 29 FinStrG (Stand September 2011)

Seewald Karlheinz/Tannert Richard in *Tannert Richard*, FinStrG - Große Gesetzausgabe zum Finanzstrafrecht § 33 FinStrG (Stand September 2011)

Schmoller Kurt, Grundfragen der Beteiligung an Abgabenhinterziehung und fahrlässiger Abgabenverkürzung in *Leitner Roman* (Hrsg), Finanzstrafrecht 2008, 13 (23f)

Schmoller Kurt, Beteiligung an einem Sonderdelikt? Abgabenhinterziehung – Allgemein oder Sonderdelikt? Gesetzliche Vorgaben und Konsequenzen für die Beteiligung, SWK 28/2013, 1250 (1251)

Schwaighofer Klaus, Die Voraussetzungen der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG im Kontext vergleichbarer Strafaufhebungsgründe in *Leitner Roman/Zitta Rudolf* (Hrsg)*,* Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2001) 69

Seiler Stefan, Finanzstrafrecht - Abgabenbetrug im Lichte des Strafgesetzbuchs, SWK 12/2012, 634

Seiler Stefan, Strafrecht Allgemeiner Teil I[3] (Facultas 2016)

Seiler Stefan, Strafrecht Allgemeiner Teil II[7] - Strafen und Maßnahmen (Verlag Österreich 2015)

Seiler Stefan, Strafprozessrecht[15] (Facultas 2016)

Seiler Stefan, Wer kann Täter eines Finanzvergehens sein? Kann jemand wegen Abgaben-hinterziehung bestraft werden, wenn ihn gar keine Abgabenpflicht trifft?, SWK 18/2013, 843

Seiler Thomas/Seiler Stefan, FinStrG[4] (Verlag Österreich 2014)

Schrottmeyer Norbert, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG[3] (Linde 2016)

Schrottmeyer Norbert, Finanzstrafrecht - Risikobereich Selbstanzeige, Jährlich „scheitern“ hunderte Selbstanzeigen! in SWK 17/2016, 777

Tannert Richard, FinStrG - Große Gesetzausgabe zum Finanzstrafrecht – Tannert (35. Lfg Stand September 2011)

Tannert Richard/Kotschnigg Michael, FinStrG - Finanzstrafgesetz Kommentar (42. Lfg Stand September 2015)

Triffterer Otto/Rosbaud Christian/Hinterhofer Hubert, Salzburger Kommentar zum Strafgesetzbuch (LexisNexis 36. Lfg Stand Dezember 2016)

Venier Andreas in *Bertel Christian/Venier Andreas* (Hrsg), StPO: Kommentar[1] §§ 198 – 209b (Stand November 2012)

Onlinequellen

<https://www.bmf.gv.at/services/publikationen/BMF-BR-ASF_Steuereuro.pdf?5nb0t5> (abgefragt 16.01.2017)

<http://diepresse.com/home/meinung/kommentare/leitartikel/4862767/Wenn-nur-noch-Deppen-Steuer-zahlen> (abgefragt am 30.04.2017)

<https://www.justiz.gv.at/web2013/file/2c9484852308c2a60123ec387738064b.de.0/ag%20als%20drittschuldner%202017.pdf> (abgefragt am 30.04.2017)

<https://www.justiz.gv.at/web2013/home/justiz/daten_und_fakten/berichte/sicherheitsberichte~2c94848525f84a630132fdbd2cc85c91.de.html
(abgefragt am 24.4.2017)

<https://kurier.at/wirtschaft/pfusch-steigt-2015-weiter-oesterreich-aber-eu-weit-am-bravsten/111.889.681> (abgefragt 16.01.2017)

<https://www.trend.at/branchen/gewerbe-industrie/weniger-pfusch-oesterreich-milliardengeschaeft-7956730> (abgefragt am 30.04.2017)

III Judikaturverzeichnis[431]

Oberster Gerichtshof

OGH 26.4.1979, 13 Os 35/79

OGH 23.6.1980, 11 Os 173/79

OGH 16.12.1980 10 Os 98/80

OGH 06.07.1982, 10 Os 59/82

OGH 15.12.1983, 13 Os 187/83

OGH 5.4.1984, 13 Os 174/83

OGH 08.05.1984, 10 Os 20/84

OGH 28.2.1985, 12 Os 169/84 = JBl 1985, 564

OGH 23.10.1985, 9 Os 98/85

OGH 19.12.1985, 11 Os 143/85

OGH 20.10.1987, 15 Os 126/87 = ÖJZ NRsp 1988/52/53 = ÖJZ EvBl 1988/71 = SSt 58/76

OGH 28.6.1989, 11 Os 54/89 = ÖJZ NRsp 1989/236

OGH 18.10.1990, 12 Os 115/90

OGH 25.5.1993, 14 Os 74/93 = ÖJZ NRsp 1993/183/189

OGH 1.3.1994, 11 Os 156/93 = SSt 62/4

[431] Die Auflistung der Fundstellen sowie der Besprechungsaufsätze folgt den Angaben der RidaOnline-Datenbank, abrufbar unter <www.ridaonline.at> (25.4.2017).

OGH 18.4.1996, 15 Os 1/96 = ÖJZ-LSK 1996/272/276 = JUS St/2072 = ÖJZ-LSK 1996/276 = SSt 62/87

OGH 5.12.1996, 15 Os 97/96 = ÖJZ-LSK 1997/117/118/124/126/127 = ÖStZB 1997, 513 = ARD 4854/29/97 = JUS St/2207 = JUS St/2210

OGH 25.6.1998, 12 Os 44/98 = ÖStZB 1999, 328 = ARD 5045/29/99

OGH 12.8.1998, 4 Ob 287/97b = ÖJZ-LSK 1998/276 = ÖJZ EvBl 1999/23 = SZ 71/131

OGH 25.8.1998, 11 Os 41/98 = AnwBl 1999/7609 (*Urtz*) = ÖJZ-LSK 1998/268/269 = JUS St/2567-2570 = ÖJZ EvBl 1999/28 = ARD 5015/24/99 = ÖStZB 1999, 395 = SSt 63/23

OGH 27.8.1998, 12 Os 73/98 = ecolex 1999/55 (*Koch*) = ARD 5014/19/99 = ÖStZB 1999, 326

OGH 30.9.1998, 13 Os 125/98 = JUS St/2595 = ÖJZ-LSK 1999/21 = ÖStZB 1999, 490

OGH 3.11.1999, 13 Os 88/99 = JUS St/2781 = ÖJZ-LSK 2000/61 = ÖStZB 2000/196, 228

OGH 7.5.2002, 14 Os 27/02 = JUS St/3197 = ÖJZ EvBl 2002/177, 656 = SSt 64/19

OGH 17.7.2002, 13 Os 57/02 = ÖStZB 2003/43, 53

OGH 10.8.2004, 14 Os 43/04 = JUS St/3680 = RZ 2004, 280 = SSt 2004/64

OGH 15.2.2005, 14 Os 8/05s

OGH 7.4.2005, 15 Os 31/04 = JUS St/3792 = JUS St/3793 = RZ 2005, 256 = JSt 2006/14, 51 = SSt 2005/29

OGH 24.06.2006, 15 Os 64/04 = JUS St/3633 = SSt 2004/49

OGH 15.4.2008, 14 Os 32/08z, 33/08x = RZ 2009/EÜ 43, 17 = SSt 2008/20 = JUS St/4160

OGH 1.10.2008, 13 Os 76/08p = ecolex 2009/99, 265 (*Schrottmeyer*) = ÖJZ EvBl 2009/15, 89 = AnwBl 2009, 307 = SSt 2008/73

OGH 14.1.2010, 13 Os 187/08m = JBl 2010, 811 (*Tipold*) = RZ 2010/EÜ 121, 184 = AnwBl 2010, 459 = ÖJZ EvBl 2010/48, 324 = JUS St/4406/4416 = SSt 2010/2 = JBl 2011, 338 (*Hetlinger*)

OGH 17.6.2010, 13 Os 100/09v = JBl 2011, 58 (*Kert*) = ÖJZ EvBl 2010/115, 775 = AnwBl 2011, 258 = RZ 2011/EÜ 36, 45 = SSt 2010/34 = SWK 2011, S 367 (*Leitner*) = JB Wirtschaftsstrafrecht 2011, 55 (*Schmoller*)

OGH 30.9.2010, 13 Os 103/10m = ÖJZ EvBl-LS 2011/23, 142 = AnwBl 2011, 210 = SSt 2010/61

OGH 19.8.2010, 13 Os 68/10i

OGH 17.2.2011, 13 Os 12/10d

RIS-Justiz RS00116411

RIS-Justiz RS0053316

RIS-Justiz RS0086004

RIS-Justiz RS0086155

RIS-Justiz RS0086282

RIS-Justiz RS0086400

RIS-Justiz RS0086526

RIS Justiz RS0086629

RIS-Justiz RS0086650

RIS-Justiz RS0086696

RIS-Justiz RS0086892

RIS-Justiz RS0086997

RIS-Justiz RS0087087

RIS-Justiz RS0095044

RIS-Justiz RS0095085

RIS-Justiz RS0095136

RIS-Justiz RS0095184

RIS-Justiz RS0109799

RIS-Justiz RS0103991

Oberlandesgericht

OLG 23.10.1975, 16 Bs 416/75

OLG Wien: ZVR 1975/110, ZVR 1975/261

Unabhängiger Finanzsenat

UFS 22.9.2003, FSVR/0032-L03

Verfassungsgerichtshof

VfSlg 4.392/1963

VfSlg 8.475/1978

VfSlg 10.367/1985

VfSlg 11.641/1988

VfGH 29.06.1990, B 1561/89 = ecolex 1990, 722 = VfSlg 12416

VfGH 13.12.1991, G 280/91, G 281/91 = JBl 1992, 372 = ZfVB 1993/327/274/308 = JAP 1991/92, 176 = VfSlg 12947

VfSlg 13.477/1993

VfGH 10.03.1994, B 970/93 = ecolex 1994, 583 = AnwBl 1994, 925

VfGH 12.10.1995, V 127/94 = WBl 1996, 41 = RdU 1996, 25 = ecolex 1996, 137 = ÖZW 1996, 55 = ZfVB 1996/1268 = ÖGZ 1996 H 1, 36 = Vf 83.01/4 = ARD 4703/25/95 = JUS Vf/1350 = VfSlg 14319

VfGH 4.3.2005, B 249/04 = JUS Vf/3091 = ZfVB 2006/1422/1435/1445/1453/1465/1471 = VfSlg 17479 = ZÖR 2006, 679 = wbl 2007/139, 299

VfGH 16.06.2009, B 2033/08 = JUS Vf/4016 = ZfVB 2010/593/608 = VfSlg 18770

VfGH 11.10.2012, B 1070/11 = JBl 2013, 164 (*Rzeszut*) = JUS Vf/4769 = RdW 2012/794, 764 = ÖStZ 2012/979, 534 = SWK 2012, 1448 = ÖJZ 2013/15, 142 = ARD 6298/9/2013 = VfSlg 19690 = ÖStZB 2014/30, 77 = SWK 2013, 91 (*Koller*)

Verwaltungsgerichtshof

VwSlg 2975 F 1963

VwSlg 6023 F/1985

VwSlg 11772 A/1985

VwGH 22.1.1985, 84/14/0072

VwGH 5.9.1985, 85/16/0044

VwGH 10.3.1987, 86/18/0206

VwGH 5.10.1987, 86/15/0022

VwGH 21.1.1988, 87/02/0202 = ZfVB 1988/2231/2243 = ÖJZ VwGH A 1989/161 = VwSlg 12613 A

VwGH 20.10.1993, 89/13/0104 = JUS F/718 = ÖStZ 1994, 135 = SWK 1994, R 68 = ÖStZB 1994, 364 = ARD 4533/5/94

VwGH 22.02.1995, 94/13/0270 = AnwBl 1995/6025 = AnwBl 1995, 672 = ARD 4674/20/95 = ÖStZB 1995, 581 = SWK 1995, R 80

VwGH 22.10.1997, 97/13/0113 = ecolex 1998, 263 = ÖStZB 1998, 372 = ÖJZ VwGH F 1998/76 = SWK 1998, R 87 = ARD 4933/45/98 = VwSlg 7224 F

VwGH 21.3.2002, 2001/16/0471 = SWK 2002, 1308 = SWK 2002, R 82 = ÖStZB 2003/160, 144 = ÖJZ VwGH F 2004/20, 72

VwGH 25.2.2004, 99/13/0149 = JUS F/1920 = ÖStZ 2004/497, 219 = ÖStZB 2004/452, 472 = SWK 2004, R 71 = SWK 2004, 1299 = VwSlg 7911 F

VwGH 25.10.2006, 2006/15/0223 = ecolex 2007/274, 638 (*Schrottmeyer*)= JUS F/2228 = SWK 2007, R 24 = SWK 2007, 592 = ÖStZ 2007/727, 364 = ÖStZB 2007/260, 337 = VwSlg 8175 F

VwGH 27.8.2008, 2008/15/0138 = SWK 2009, R 22 = ÖStZB 2009/179, 162

VwGH 28.4.2011, 2009/16/0099 = SWK 2011, R 54 = ÖStZB 2012/43, 86

VwGH 11.9.2014, 2013/16/0215 = JUS F/3049 = ÖStZ 2015/68, 38 = ÖStZB 2015/67, 168 = SWK 2015, 488 = RdW 2015/247, 280 = ARD 6444/16/2015 = ZWF 2015/39, 200