

4.5. Strafdrohung

Nach § 33 Abs 5 FinStrG wird die Abgabenhinterziehung mit einer Geldstrafe bis zum Zweifachen des für den Strafraum maßgeblichen Verkürzungsbetrages geahndet. Zur Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages sind gem § 33 Abs 5 zweiter Satz FinStrG nur jene Abgabebeträge heranzuziehen, deren Verkürzung im Zusammenhang mit den Unrichtigkeiten bewirkt wurde, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht. Neben einer primären Geldstrafe kann das Gericht nach Maßgabe des § 15 FinStrG kumulativ auch eine Freiheitsstrafe von bis zu vier Jahren verhängen. Aus verfassungsrechtlichen Gründen ist die Höhe der von einer Finanzstrafbehörde zu verhängenden Freiheitsstrafe jedoch mit einem Höchstmaß von drei Monaten gedeckelt (§ 15 Abs 3 FinStrG).

4.6. Einzelfragen

4.6.1. Das Rechtsgut der Abgabenhinterziehung

Da sowohl bei der Bildung einer tatbestandlichen Handlungseinheit iW als auch zur Beantwortung der Frage, ob eine Tat eine strafbare Handlung einfach (Handlungseinheit) oder mehrfach iSd gleichartigen Idealkonkurrenz begründet, Bedacht auf das geschützte Rechtsgut der zu untersuchenden Vorschrift genommen werden muss, wird in der Folge analysiert, welches rechtliche Interesse durch den Tatbestand der Abgabenhinterziehung geschützt wird.

Die Beantwortung dieser Frage ist in Lehre und Rsp höchst umstritten.²⁷⁵ Die hM in Deutschland sieht die Sicherung des staatlichen Steueranspruches, mithin das öffentliche Interesse am vollständigen und rechtzeitigen Aufkommen jeder einzelnen Steuerart, bezogen auf den jeweiligen Besteuerungsabschnitt, als Rechtsgut der Abgabenhinterziehung an.²⁷⁶ Es existieren jedoch auch zahlreiche abweichende Rechtsansichten. Speziell in der älteren Lit wurde teilweise argumentiert, der Schutzgegenstand des Deliktes der Steuerhinterziehung sei die Pflicht der

275 Vgl nur die Ausführungen in *Suhr*, Rechtsgut der Steuerhinterziehung und Steuerverkürzung im Festsetzungsverfahren (1989) 12 ff; vgl auch *Hellmann* in Hübschmann/Hepp/Spitaler (Hrsg), Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, AO § 370 Rz 39 ff (Stand November 2001); *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht⁸ § 370 Rz 26 ff; *Kotschnigg*, Bemerkungen zum geschützten Rechtsgut der Abgabenhinterziehung, SWK 2006, S 752 (S 752 ff); *Rolletschke* in *Rolletschke/Kempers* (Hrsg), Steuerstrafrecht AO § 370 Rz 13 ff (Stand März 2016); siehe auch *Isensee*, Aussetzung des Steuerstrafverfahrens – rechtsstaatliche Ermessensdirektiven, NJW 1985, 1007 (1008 f), der dem Tatbestand der Abgabenhinterziehung gar kein geschütztes Rechtsgut zusprechen möchte. Ebenso *Kohlmann*, Der Straftatbestand der Steuerhinterziehung – Anspruch und Wirklichkeit, in *Kohlmann* (Hrsg), Strafverfolgung und Strafverteidigung im Steuerstrafrecht, DStJG 6 (1983) 5 (19 f).

276 *Jäger* in *Klein* (Hrsg), Abgabenordnung¹⁴ (2018) § 370 Rz 2; *Rolletschke* in *Graf/Jäger/Wittig* (Hrsg), Wirtschafts- und Steuerstrafrecht² (2017) AO § 370 Rz 3; *Schmitz/Wulf* in *Joecks/Miebach* (Hrsg), Münchner Kommentar zum StGB VII³ (2019) AO § 370 Rz 2 ff; *Schott* in *Hüls/Reichling* (Hrsg), Steuerstrafrecht (2016) § 370 Rz 6; BGH 01.02.1989, 3 StR 179/88, NJW 1989, 1619; BGH 24.04.1996, 5 StR 142/96; BGH 19.12.1997, 5 StR 569/96; BGH 28.11.2000, 5 StR 371/00; BGH 30.04.2009, 1 StR 342/08; BGH 22.11.2012, 1 StR 537/12; BGH 09.04.2013, 1 StR 586/12.

5.1.6.3.2. Das Verhältnis der beiden Vollendungszeitpunkte des § 33 Abs 3 lit a FinStrG

Einleitend soll für die Differenzierung zwischen Handlungseinheit und Handlungsmehrheit bei der mehrmaligen Verletzung der abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht durch die Nichtabgabe der Erklärung bis zum gesetzlich vorgeschriebenen Zeitpunkt sowie der nachfolgenden Abgabe einer unrichtigen Erklärung untersucht werden, in welchem Verhältnis die Vollendungszeitpunkte der § 33 Abs 3 lit a erster und zweiter Fall FinStrG stehen.

Mit § 33 Abs 3 lit a zweiter Fall FinStrG existiert eine Vorverlagerung der Vollendung gegenüber § 33 Abs 3 lit a erster Fall FinStrG, da die Abgabenverkürzung nach dieser Bestimmung im Fall der Nichtabgabe der Erklärung schon mit Ablauf der gesetzlich vorgeschriebenen Erklärungsfrist und nicht erst mit Bekanntgabe des Abgabenbescheides eintritt, wenn die Abgaben infolge Unkenntnis der Abgabenbehörde von der Entstehung des Abgabenanspruches nicht festgesetzt werden können. Fraglich ist nun, was passiert, wenn die Abgabenbehörde die Abgaben in der Folge doch noch bescheidmäßig festsetzt, weil sie etwa eine Schätzung durchführt oder Informationen von dritter Seite erlangt.

Diesbezüglich judizierte der OGH bis vor kurzem in stRsp,⁴²⁹ dass die Frage,

ob die Nichtabgabe von Abgabenerklärungen zur Anwendbarkeit des ersten oder des zweiten Falles des § 33 Abs 3 lit a FinStrG führt, [...] ausschließlich davon ab[hängt], ob es zur – idR auf Schätzungen basierenden – Festsetzung durch die Abgabenbehörde kommt oder nicht⁴³⁰.

Der Vollendungszeitpunkt sei hiermit nach § 33 Abs 3 lit a zweiter Fall FinStrG zu beurteilen, wenn es nicht zu einer bescheidmäßigen Festsetzung der Abgaben durch die Abgabenbehörde kommt.⁴³¹ Werden die Abgaben jedoch in korrekter Höhe bescheidmäßig festgesetzt, prävaliere laut früherer Rechtsansicht des OGH § 33 Abs 3 lit a erster Fall FinStrG und das schon vollendete⁴³² Delikt würde erneut ins Versuchsstadium zurücktreten, da die Abgabenverkürzung *ex post* durch die korrekte bescheidmäßige Feststellung doch nicht eingetreten wäre. Im Falle einer zu niedrigen Abgabefestsetzung wäre hinsichtlich des festgesetzten Betrages eine (teils) versuchte, hinsichtlich der Differenz zwischen dem festgesetzten Betrag und der wahren Abgabenschuld eine (teils) vollendete Abgabenhinterziehung anzunehmen.⁴³³

429 OGH 23.07.2009, 13 Os 18/09k; OGH 14.07.2011, 13 Os 41/11w; OGH 14.08.2014, 13 Os 14/14d; vgl jedoch nunmehr OGH 11.10.2017, 13 Os 79/17t; OGH 09.05.2018, 13 Os 40/18h.

430 OGH 23.07.2009, 13 Os 18/09k.

431 OGH 23.07.2009, 13 Os 18/09k; OGH 14.07.2011, 13 Os 41/11w.

432 Siehe dazu Nordmeyer, Versuch und Vollendung der Hinterziehung (wiederkehrend) veranlagter Abgaben, ÖJZ 2010, 945 (948); Scheil, Versuch und Vollendung der Abgabenhinterziehung; Doppelverwertungsverbot, JBl 2012, 810 (811).

433 OGH 23.07.2009, 13 Os 18/09k; OGH 14.07.2011, 13 Os 41/11w; OGH 14.08.2014, 13 Os 14/14d; vgl dazu ausf Kahl in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ Rz 347.

5.1.6.3.4. Verletzung der Nacherklärungspflicht nach vorsätzlicher Abgabenhinterziehung

Zumindest theoretisch wäre es möglich, dass die Abgabenbehörde, nachdem sie mangels Kenntnis von der Entstehung des Abgabenspruches die Abgaben mit Ende der Erklärungsfrist nicht festsetzen konnte, den Abgabepflichtigen zur Nacherklärung auffordert, die Abgaben aufgrund eines erneuten Unterlassens der Abgabe der Abgabenerklärung schätzt und hiermit zu Steuergutschriften kommt, die sie sodann bescheidmässig festsetzt. Der Täter verwirklicht hiermit mehrere vorsätzliche Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten durch Unterlassen: Einerseits unterlässt er es, die Abgabenerklärung bis zum gesetzlich vorgeschriebenen Zeitpunkt einzureichen, andererseits kommt er der späteren Aufforderung zur Nacherklärung durch die Abgabenbehörde nicht nach. Ob zwischen diesen beiden Handlungen im natürlichen Sinn eine tatbestandliche Handlungseinheit iW.S. gebildet werden kann, hängt vor allem davon ab, ob die Festsetzung der Abgaben und die damit verbundene Gewährung von Gutschriften gegenüber der initialen Abgabenverkürzung durch Verstreichenlassen der Erklärungspflicht nur eine quantitative Intensivierung der Rechtsgutverletzung oder aber eine qualitative Veränderung derselben darstellt.

In Übereinstimmung mit den bisher erörterten, vergleichbaren Fallgestaltungen kann hier wohl von einer bloß quantitativen Intensivierung der Rechtsgutverletzung ausgegangen werden. Die Angriffe des Abgabepflichtigen richten sich gegen denselben nach Abgabepflichtigen, Abgabenart und Besteuerungszeitraum abgegrenzten Steueranspruch und damit gegen dasselbe Tatobjekt. In der zweiten, zur Abgabefestsetzung führenden, vorsätzlichen Verletzung der abgabenrechtlichen Pflichten kann keine qualitative Veränderung der Rechtsgutverletzung erblickt werden, da sich der Abgabenausfall durch die Gewährung der Steuergutschriften lediglich intensiviert.⁴⁶⁰ Auch die Einheitlichkeit der auf die Verkürzung von Abgaben gerichteten Motivationslage wird wohl vorliegen. Um eine schuldangemessene Beurteilung des historischen Täterverhaltens zu erzielen, ist es geboten, die Mehrheit der Angriffe im Rahmen einer tatbestandlichen Handlungseinheit zusammenzufassen. Insgesamt ist der Täter trotz grundsätzlich mehrfacher Tatbestandsverwirklichung somit nur ein einziges Mal nach dem Tatbestand der Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG zu bestrafen.

Gleiches gilt, wenn der Täter nach dem vorsätzlichen Verstreichenlassen der Erklärungspflicht schlussendlich doch eine Abgabenerklärung einreicht, in dieser jedoch erneut vorsätzlich gegen eine abgabenrechtliche Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht verstößt und Steuergutschriften erschleicht. Auch hier kann – vollkommen kongruent zum vorherigen Beispiel – in der bescheidmässigen Gewährung der Gutschriften ein erneuter Verkürzungssachverhalt gesehen wer-

460 *Schmoller* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2010, 46 Fn 55.

5.1.6.6. Zeitlich versetzte Verletzungen abgabenrechtlicher Pflichten bei Selbstbemessungsabgaben

Spezielle Fallkonstellationen können sich im Zusammenhang mit Steuervoranmeldungen ergeben, bei denen es naturgemäß zu keiner eigenständigen Abgabefestsetzung durch die Abgabenbehörde kommt.⁵⁰⁷ Die Sanktionierung von Verstößen gegen das System der Steuervoranmeldung basiert hierbei auf dem Grundgedanken, nicht nur die Abgabenverkürzung an sich, sondern vielmehr schon die nicht erfolgte Vorauszahlung bis zu einem bestimmten Termin unter Strafe zu stellen. Wurde dieser Zeitpunkt (vorsätzlich) verpasst, ist die Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 3 lit b FinStrG vollendet, wobei in diesem Fall auch eine nachfolgende Berichtigung die vom Gesetzgeber gewünschte rechtzeitige Zahlung bis zu einem gewissen Stichtag nicht mehr herbeizuführen vermag.⁵⁰⁸ Da es somit bei der ursprünglichen Verkürzung bleibt, verwirklicht der Täter im Rahmen der Steuervoranmeldung mit der Verletzung einer abgabenrechtlichen Berichtigungs- oder Nacherklärungspflicht nach dem Verstreichenlassen der gesetzlichen Frist mangels erneuten Erfolgssachverhalts iS einer erneuten Abgabenverkürzung nicht den Tatbestand des § 33 FinStrG. Reicht der Täter etwa fahrlässig oder schuldlos eine unrichtige Steuervoranmeldung ein und berichtigt diese trotz nachfolgenden Erkennens der Unrichtigkeiten in Verletzung des § 139 BAO vorsätzlich nicht, verwirklicht er mangels Eintritts eines erneuten Verkürzungserfolges nur die Finanzordnungswidrigkeit des § 51 Abs 1 lit a FinStrG.⁵⁰⁹ Diese wird jedoch (bei ursprünglich grob fahrlässiger Begehungsweise, nicht jedoch bei schuldlosem Erstaten einer unrichtigen Voranmeldung) als straflose Nachtat konsumiert. Der zweite, erneute Angriff des Täters richtet sich gegen dasselbe Rechtsgut wie die anfängliche Hinterziehungshandlung und verursacht keinen die Haupttat übersteigenden Schaden.

Einen Sonderstatus nimmt hierbei die Umsatzsteuer als sogenannte Mischabgabe ein. Während es sich bei der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium um eine Selbstberechnungsabgabe handelt, wird die Jahresumsatzsteuer im Wege der bescheidmäßigen Festsetzung durch die Abgabenbehörde veranlagt.⁵¹⁰ Zwischen diesen beiden Erhebungsformen der Umsatzsteuer besteht zudem keine deliktstechnische Verknüpfung,⁵¹¹ da vorsätzliche Verkürzungen von Abgaben im Voranmeldungsstadium nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG, Verkürzungen der Jahresum-

507 *Schmoller* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2010, 47.

508 *Schmoller* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2010, 47.

509 *Brandl/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ Rz 1384; *Schmoller* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2010, 47; aA jedoch BGH 17.03.2009, 1 StR 479/08, wonach eine Verletzung der Berichtigungspflicht auch in Bezug auf eine Umsatzsteuervoranmeldung eine Steuerhinterziehung gem § 370 dAO konstituieren könnte.

510 *Brandl/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ Rz 1385.

511 *Brandl/Leitner* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ Rz 1385; *Lässig* in *WK² FinStrG* § 33 Rz 18.

Beispiel

A erzielt monatlich Schwarzumsätze iHv € 50.000. Er deklariert die darauf entfallende Umsatzsteuer iHv € 10.000 nicht in den jeweiligen Umsatzsteuervoranmeldungen. Aus Vorleistungen für die Schwarzumsätze dürfte A in der Umsatzsteuervoranmeldung des Monats Dezember zwar Vorsteuer iHv € 80.000 geltend machen, doch unterlässt er dies, um die bisherigen Hinterziehungen nicht aufzudecken. A verwirklicht dadurch elf strafbare Handlungen gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von jeweils € 10.000 (Jänner–November) und ein Finanzvergehen nach § 51 Abs 1 lit a FinStrG, da im Monat Dezember aufgrund der Vorsteuer keine Abgabenverkürzung eingetreten ist. A deklariert in der Jahresumsatzsteuererklärung des betreffenden Jahres weder die Schwarzumsätze (darauf entfallene Umsatzsteuer: € 120.000), noch macht er den ihm zustehenden Vorsteuerabzug iHv € 80.000 geltend. Er verwirklicht dadurch ein Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 FinStrG mit einem strafbestimmenden Wertbetrag iHv € 40.000.

In derartigen Konstellationen kann es der hA zufolge nicht zu einer Konsumtion der strafbaren Handlungen nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG als straflose Vortaten kommen.⁵²¹ Dies würde dem zentralen Prinzip widersprechen, dass die Vortat keinen die Haupttat übersteigenden Schaden verursachen darf. In diesem Fall muss wohl von einer Konsumtion des Jahresumsatzsteuerdeliktes als straflose Nachtat ausgegangen werden, um eine unrechts- und schuldangemessene Bestrafung des Täters zu erzielen.⁵²² Eine wie von *Reger*⁵²³ vorgeschlagene bloß teilweise Verdrängung der Hinterziehungsdelikte im Vorauszahlungsstadium kommt hierbei nicht in Betracht, da diese Rechtsansicht nicht zu erklären vermag, welche der im Vorauszahlungszeitraum begangenen Finanzvergehen nun *in concreto* verdrängt werden würden und hinsichtlich welcher Monate bzw Quartale die Hinterziehungsstrafbarkeit gem § 33 Abs 2 lit a FinStrG weiter bestehen bleibt.⁵²⁴ Je nachdem, ob die Summe der durch die Umsatzsteuerverkürzungen im Vorauszahlungsstadium verursachten Abgabenausfälle diejenigen der Jahresumsatzsteuer übersteigen oder nicht, ist der Täter somit entweder nach § 33 Abs 1 FinStrG oder nach § 33 Abs 2 lit a FinStrG zu bestrafen, wobei die jeweils anderen strafbaren Handlungen als straflose Vor- bzw Nachtat im Wege der Scheinkonkurrenz konsumiert werden.

Zumindest theoretisch denkmöglich wäre auch die Konstellation einer grob fahrlässig verursachten Hinterziehung der Jahresumsatzsteuer nach der vorsätzlichen Hinterziehung der Umsatzsteuer im Voranmeldungsstadium. In diesem Fall

521 *Brand/Leitner*, Konsumtion des USt-Vorauszahlungsdeliktes, ZWF 2016, 82 (82 f); *Plückhahn* in Leitner, Finanzstrafrecht 2004, 57 ff mwN; dies andeutend OGH 25.11.2015, 13 Os 95/15t.

522 *Brand/Leitner*, ZWF 2016, 82 f; *Plückhahn* in Leitner, Finanzstrafrecht 2004, 57 ff mwN; dies andeutend OGH 25.11.2015, 13 Os 95/15t.

523 *Reger*, Anmerkungen zu den Vorschlägen von Mag. Rainer Brandl, in Leitner (Hrsg), Finanzstrafrecht 2008 (2009) 195 (203) („Das bedeutet nichts anderes, als dass hinsichtlich des Vorauszahlungsdeliktes eben insoweit keine Konsumtion eintritt, als eine höhere Vorauszahlungsverkürzung als Jahresumsatzsteuerverkürzung vorliegt.“).

524 *Brandl*, Umsatzsteuer und Finanzstrafrecht 56.

5.3. Hinterziehung mehrerer Abgabensprüche durch mehrere Abgabenerklärungen

Neben dem soeben behandelten Fall der Hinterziehung mehrerer Abgabensprüche durch die Abgabe einer einzigen Abgabenerklärung soll nun der in der Praxis wesentlich bedeutsamere Fall der Hinterziehung mehrerer Abgabensprüche durch die Abgaben bzw das Unterlassen der Abgabe mehrerer Abgabenerklärungen untersucht werden. Für die Beurteilung der Frage des Vorliegens von Tateinheit oder Tatmehrheit muss hierbei zwischen den Konstellationen der gleichzeitigen und der sukzessiven, zeitlich gestaffelten Einreichung mehrerer Abgabenerklärungen unterschieden werden. Während letzterer Fall schon eingehend in der Rsp des OGH analysiert wurde, findet sich in der Judikatur der österreichischen Höchstgerichte – soweit ersichtlich – keine Entscheidung, die den Tatbegriff im Falle der gleichzeitigen Abgabe mehrerer Abgabenerklärungen thematisiert. Aus diesem Grund soll nach einer kurzen Analyse des unstrittigen Falles der sukzessiven Abgabe mehrerer Abgabenerklärungen ein Blick über die Grenze gewagt und die Rsp des deutschen BGH hinsichtlich des Tatbegriffes bei der gleichzeitigen Einreichung mehrerer Abgabenerklärungen auf ihre Übertragbarkeit in die österreichische Rechtsordnung überprüft werden.

5.3.1. Sukzessive Abgabe mehrerer Abgabenerklärungen

Übermittelt der Täter zeitlich gestaffelt mehrere Abgabenerklärungen an die zuständigen Abgabenbehörden und verkürzt damit mehrere Abgabensprüche, verwirklicht er nach einhelliger Ansicht in Rsp⁵³⁷ und Lit⁵³⁸ mehrfach den Tatbestand der Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG in Realkonkurrenz. Ohne Relevanz ist hierbei die Frage, ob sich die eingereichten Abgabenerklärungen auf gänzlich unterschiedliche Steuerarten oder auf dieselbe Steuerart, jedoch andere Besteuerungszeiträume bzw Abgabepflichtige beziehen, da in all diesen Fällen unterschiedliche Abgabensprüche und damit unterschiedliche Tatobjekte angegriffen werden.⁵³⁹ Eine Zusammenfassung der zeitlich aufeinanderfolgenden Handlungen im natürlichen Sinn im Rahmen der tatbestandlichen Handlungseinheit kommt hierbei nicht in Betracht, da mit der Verschiedenheit der angegriffenen Tatobjekte eine qualitative Veränderung der mehrfachen Rechtsgutverlet-

537 OGH 22.01.2009, 13 Os 142/08v; OGH 19.03.2009, 13 Os 105/08b; OGH 19.08.2010, 13 Os 154/09k; OGH 05.04.2012, 13 Os 18/12i; OGH 19.11.2013, 13 Os 58/13y; OGH 05.04.2017, 13 Os 9/17y; OGH 09.05.2018, 13 Os 40/18h; VwGH 24.01.2013, 2011/16/0238; VwGH 24.01.2013, 2010/16/0169.

538 *Kahl* in *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ Rz 1017; *Kert*, JBl 2010, 284 f; *Köck* in *K//K/S*, FinStrG I⁵ § 21 Rz 1; *Leitner*, SWK 2009, S 677; *Moring* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2004, 113 ff; *Schmoller* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 1996–2002, 72 f; *Schrottmeyer*, Selbstanzeige³ Rz 934 ff; *Seiler/Seiler*, FinStrG⁵ § 21 Rz 5. So auch die deutsche Lit; vgl *Jäger* in *Klein*, AO¹⁴ § 370 Rz 230 ff; *Joecks* in *Joecks/Jäger/Randt*, Steuerstrafrecht⁸ § 370 Rz 723; *Ransiek* in *Kohlmann*, Steuerstrafrecht AO § 370 Rz 903 f; *Schmitz/Wulf* in *MüKo VII³ AO* § 370 Rz 574; *Schott* in *Hüls/Reichling*, Steuerstrafrecht § 370 Rz 433.

539 *Seiler/Seiler*, FinStrG⁵ § 21 Rz 5.

Im Folgenden sollen nun ausgewählte Problembereiche der Beteiligung im Finanzstrafrecht anhand eines Fallbeispiels untersucht werden:

Beispiel

Der Steuerberater S ersinnt für seinen Mandanten X vorsätzlich ein illegales System zur Hinterziehung von Abgaben. X erstellt daraufhin seine Einkommensteuererklärung für das Jahr 2015 unter Verwendung des von S entwickelten Systems und bewirkt dadurch vorsätzlich eine Abgabenverkürzung iHv € 1 Mio. Darüber hinaus erklärt X ohne Wissen des S vorsätzlich auch noch weitere Unrichtigkeiten in seiner Einkommensteuererklärung, woraus eine zusätzliche Abgabenverkürzung iHv € 20 Mio resultiert. Ohne S weiter zu konsultieren, setzt X diese Praktik hinsichtlich der Einkommensteuererklärungen der Jahre 2016–2018 fort und hinterzieht gleichbleibend die soeben genannten Beträge an Einkommensteuer. Die Abgabenbehörde veranlagt X hierbei stets erklärungsgemäß.

Während den bisherigen Ausführungen zufolge feststeht, dass der Mandant X im zu untersuchenden Sachverhalt vier Abgabenhinterziehungen gem § 33 FinStrG als unmittelbarer Täter in Realkonkurrenz mit einem strafbestimmenden Wertbetrag von jeweils € 21 Mio verwirklicht hat, stellt sich die Frage, ob dies auch für den Steuerberater S als Beitragstäter zutrifft. Es gilt somit zu ermitteln, ob der Steuerberater durch die Konzeption des illegalen Systems zur Steuerhinterziehung nur einen einzigen oder aber mehrere Beiträge zur Abgabenhinterziehung begründet hat sowie – in letzterem Falle – in welchem konkurrenzrechtlichen Verhältnis die einzelnen strafbaren Handlungen stehen. Zuletzt ist fraglich, ob der Steuerberater als Beitragstäter für die Gesamthöhe der hinterzogenen Abgaben (€ 21 Mio pro Jahr) oder aber nur für den von ihm tatsächlich verursachten Teil (€ 1 Mio pro Jahr) zu bestrafen ist. Über den soeben erläuterten Fall hinausgehend sollen aus Gründen der Vollständigkeit auch Fälle untersucht werden, in denen ein Bestimmungs- oder Beitragstäter mehrere zeitlich versetzte Bestimmungs- oder Unterstützungshandlungen zu einem einzigen Finanzvergehen setzt.

7.3.2. Exkurs: Beteiligung und strafbestimmender Wertbetrag

In einem ersten Schritt ist zu untersuchen, ob der Beitragstäter für den gesamten durch seinen Mandanten hervorgerufenen Ausfall an Einkommensteuer des Jahres 2015 oder aber nur für die aus seinem illegalen Hinterziehungssystem resultierenden Abgabenausfälle bestraft werden kann. Früher beantwortete der OGH diese Frage dahingehend, dass jeder, der sich auch nur an einem Einzelaspekt der Tat beteiligt, für die gesamte Tat und damit auch für den gesamten aus ihr resultierenden Abgabenausfall verantwortlich ist.⁹⁸⁰ Da sich die Tathandlung der Abgabenhinterziehung in der vorsätzlichen Verkürzung von Abgaben unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht erschöpfe und die Höhe des Hinterziehungsbetrages kein objektives Tatbestandsmerkmal wäre, müsse sich der Vorsatz des Täters weder auf die einzelnen in die

980 Vgl OGH 22.01.2009, 13 Os 142/08v und insb OGH 19.03.2009, 13 Os 105/08b; *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, FinStrG-Nov 2010, 56; *Kert*, JBl 2010, 288; *Leitner*, SWK 2009, S 678 ff.

8.1.2. Kritik an der herrschenden Auslegung des Prozessgegenstandes und alternative Lösungsansätze im deutschen Steuerstrafrecht

Nach der soeben erfolgten kurzen Einführung in die Definition des Prozessgegenstandes sollen in der Folge nun abweichende Interpretationsvorschläge aus der Lit vorgestellt werden. Der Fokus wird hierbei auf Rechtsmeinungen gelegt, die eine von der hM abweichende Auslegung des prozessualen Tatbegriffes insbesondere mit abgabenrechtlichen oder finanzstrafrechtlichen Argumenten begründen.

Vor allem in Deutschland existieren im Steuerstrafrecht Überlegungen, den Prozessgegenstand zu segmentieren. Nach dieser Rechtsansicht müsse sich der Prozessgegenstand nicht auf die Abgabe der unrichtigen Abgabenerklärung als gesamtes, sondern auf die einzelnen Geschäftsfälle innerhalb der Abgabenerklärung beziehen.¹⁰³¹ Auf den Punkt gebracht bedeutet dies, dass der Täter etwa im Zuge eines Verfahrens wegen Hinterziehung der Einkommensteuer durch das Verschweigen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur dann auch wegen der anderen, derselben Abgabenerklärung innewohnenden Unrichtigkeiten verfolgt werden darf, wenn die Anklage ausgedehnt wird. Diese Rechtsmeinung ist von besonderem Interesse, da sie die Koppelung der Untergrenze des prozessualen Tatbegriffes an die Reichweite des materiellen Tatbegriffes durchbricht. *Salditt* führt etwa explizit aus, dass im Falle der Verkürzung mehrerer Einkunftsarten (nicht Steuerarten) zwar vor einer einzigen materiellen, jedoch getrennten prozessualen Taten auszugehen sei.¹⁰³² Ausnahmen bestünden nur dann, wenn die Strafverfolgungsbehörde den Täter wegen sämtlichen der Abgabenerklärung innewohnenden Unrichtigkeiten verfolgt.

Ausgangspunkt der Begründung der gegenständlichen Interpretationsvariante ist die Feststellung, dass ein Abstellen auf die Abgabenerklärung als Ganzes für die Identifikation der prozessualen Tat von jeder Umgrenzung des geschichtlichen Vorganges dispensieren würde. *„Zu Ende gedacht, müsste es danach etwa bei Durchsuchungsbeschlüssen ausreichen, auf den Verdacht hinzuweisen, daß durch die Einkommensteuererklärung für das Jahr [2018] Einkommensteuern hinterzogen wurden“*.¹⁰³³ Abgabenerklärungen fassen jedoch mehrere abgegrenzte Lebenssachverhalte (die einzelnen unterjährigen Geschäftsfälle) zu einem „Geschehen“ zusammen und schaffen somit eine Einheit, die es sonst nicht gäbe.¹⁰³⁴ Die Er-

1031 Vgl etwa *Salditt* in FS Volk 641 ff; *Volk*, Der Tatbegriff und die Bestimmtheit von Durchsuchungsbeschlüssen im Steuerstrafrecht, wistra 1998, 281 (281 ff); ähnlich auch *Bauer*, Der Tatbegriff im Steuerstrafrecht, wistra 1991, 56 (57 f).

1032 *Salditt* in FS Volk 645.

1033 *Salditt* in FS Volk 641; vgl auch *Volk*, wistra 1998, 282.

1034 *Salditt* in FS Volk 641; *Volk*, wistra 1998, 283.

8.3. Bezugspunkt des Freispruches bzw Schuldspuches

8.3.1. Grundsätzliches

Mit Beginn der Hauptverhandlung erwerben die Parteien des Verfahrens grundsätzlich das Recht auf eine Endentscheidung. Diese Endentscheidung hat im gerichtlichen Finanzstrafverfahren gem § 35 Abs 1 StPO im Regelfall in Form eines Urteils zu ergehen.¹⁰⁷³ Neben einem Formsurteil, in dem über das (Nicht-)Vorliegen der Prozessvoraussetzungen entschieden wird (etwa Unzuständigkeitsurteil, Freispruch wegen mangelnder Anklageberechtigung etc), existieren mit dem Freispruch und dem Schuldspuch zwei Arten von Sachurteilen, die meritorisch darüber absprechen, ob ein staatlicher Reaktionsanspruch auf das historische Täterverhalten besteht.¹⁰⁷⁴ Im Gegensatz zum gerichtlichen Finanzstrafverfahren kennt das finanzstrafbehördliche Finanzstrafverfahren keinen Freispruch. Sachentscheidungen ergehen gem § 136 Abs 1 FinStrG entweder in Form eines Straferkenntnisses, das über Schuld und Strafe abspricht, oder einer Einstellung des Strafverfahrens durch Erkenntnis, wenn einer der in § 82 Abs 3 lit b–e FinStrG genannten Gründe vorliegt oder die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden kann.¹⁰⁷⁵

Bezugspunkt des Schuld- oder Freispruches ist nach überwiegender Auffassung¹⁰⁷⁶ nicht die strafbare Handlung als normative Kategorie oder die Tat im prozessualen Sinn, sondern die Tat im materiellen Sinn. Abgeleitet wird dies unter anderem aus § 259 Abs 1 StPO, wonach der Angeklagte unter gewissen taxativ aufgelisteten Umständen durch Urteil von der Anklage freigesprochen wird. Da Gegenstand der Anklage stets eine oder mehrere Taten im materiellen Sinn und nicht deren rechtliche Beurteilung ist, müsse sich der Freispruch auf das dem Angeklagten vorgeworfene, historische Geschehen und nicht die strafbare Handlung beziehen, unter die die Staatsanwaltschaft das Verhalten des Täters subsumiert.¹⁰⁷⁷ Umgekehrt muss nach dem eindeutigen Wortlaut des § 260 Abs 1 Z 1 und 2 StPO auch der Schuldspuch im Hinblick auf eine oder mehrere materielle Taten erfolgen, da das schuldigsprechende Strafurteil auszuführen hat, welcher Tat der Angeklagte schuldig befunden worden ist und welche strafbare Handlung durch die als erwiesen angenommenen Tatsachen, derer der Angeklagte schuldig befunden worden ist, begründet wurde.¹⁰⁷⁸

1073 Lendl in WK-StPO Vorbem §§ 259, 260 Rz 2; S. Seiler, Strafprozessrecht¹⁸ (2020) Rz 832.

1074 Hinterhofer/Oshidari, Strafverfahren Rz 8.165; S. Seiler, StPO¹⁸ Rz 839.

1075 R/J/K/K, FinStrG II⁴ § 136 Rz 1; Stetsko in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ Rz 3067 ff.

1076 Hinterhofer/Oshidari, Strafverfahren Rz 8.166 und 8.174; Lendl in WK-StPO Vorbem §§ 259, 260 Rz 5; Nimmervoll, Strafverfahren² 5/376; Ratz in WK² StGB Vorbem §§ 28–31 Rz 20; Ratz, JBl 2006, 291 ff; Rebisant/Schmieder in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ Rz 3712; Stricker, Aktuelle Probleme im Strafprozess: Subsumtionseinstellung und große Besetzung des Schöffengerichtes, ÖJZ 2017, 1058 (1058); Stricker, Aktuelle Probleme im Strafprozess, in Bundesministerium für Verfassung, Reformen, Deregulierung und Justiz, 45. Ottensteiner Fortbildungsseminar aus Strafrecht und Kriminologie (2018) 5 (13); aA Hollaender, JBl 2006, 25 ff.

1077 Lendl in WK-StPO Vorbem §§ 259, 260 Rz 5; Ratz in WK² StGB Vorbem §§ 28–31 Rz 20.

1078 Ratz in WK² StGB Vorbem §§ 28–31 Rz 20.

8.3.2. Möglichkeit eines Subsumtionsfreispruches gem § 214 FinStrG

Als Ausnahme vom generellen Verbot eines Subsumtionsfreispruches existiert im Finanzstrafrecht die Bestimmung des § 214 FinStrG, wonach der Freispruch wegen Unzuständigkeit der Gerichte zur Ahndung eines Finanzvergehens der Verurteilung wegen einer anderen strafbaren Handlung nicht entgegensteht, derer sich der Angeklagte durch dieselbe Tat schuldig gemacht hat.¹⁰⁹¹ Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren existiert nach überwiegender Ansicht keine andere Art des Freispruches als der Freispruch wegen Unzuständigkeit gem § 214 FinStrG. Dieser ist nach Abs 2 zu fällen, wenngleich ein Schuldspruch auch aus anderen Gründen nicht gefällt werden kann.¹⁰⁹²

Primärer Zweck der Bestimmung des § 214 FinStrG ist es, ausnahmsweise einen sonst unzulässigen Subsumtionsfreispruch zu erlauben, wenn der Täter durch eine einzige Tat sowohl eine gerichtlich strafbare Handlung als auch ein Finanzvergehen begründet, das in die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde fällt.¹⁰⁹³ Dies soll anhand eines Beispiels erläutert werden:

Beispiel

A stellt als Vorstand der X-AG eine Scheinrechnung aus, damit der befreundete Geschäftsführer B der Y-GmbH den in der Rechnung ausgewiesenen Betrag iHv € 4.000 als Betriebsausgabe steuermindernd in der Körperschaftsteuererklärung geltend machen kann. Als Dank erhält A den Betrag als „Honorar“ ohne tatsächlicher Leistungserbringung von der Y-GmbH zurück. Der Vorstand A verwirklicht mit der Erstellung der Scheinrechnung sowohl einen Beitrag zur Untreue gem § 12 dritter Fall, § 153 StGB als auch einen (in die Zuständigkeit der Finanzstrafbehörde fallenden¹⁰⁹⁴) Beitrag zur Abgabenhinterziehung gem § 11 dritter Fall, § 33 FinStrG in Idealkonkurrenz.¹⁰⁹⁵

Kraft der Regelung des § 214 FinStrG ist es dem Gericht ausnahmsweise erlaubt, den Täter in der Hauptverhandlung gleichzeitig wegen der Verwirklichung des Beitrags zur Untreue schuldig und wegen des Beitrags zur Abgabenhinterziehung in Folge von Unzuständigkeit frei zu sprechen. Das Gericht kann den Täter damit im Anwendungsbereich des § 214 FinStrG nicht nur hinsichtlich eines Sachverhaltes (einer Tat im materiellen Sinn), sondern auch im Hinblick auf eine strafbare Handlung nach dem FinStrG, dh einem rechtlichen Gesichtspunkt der Tat,

1091 *Stricker*, ÖJZ 2017, 1060; *Stricker* in BMJ, 45. Ottensteiner Fortbildungsseminar 19.

1092 OGH 22.11.2005, 14 Os 116/05y; OGH 13.09.2006, 13 Os 66/06i; OGH 05.04.2012, 13 Os 124/11a; *Lässig* in Höpfel/Ratz (Hrsg), WK² FinStrG § 214 Rz 1 (Stand 02.05.2019); *Lendl* in WK-StPO § 259 Rz 45; *Rebisant/Schmieder* in Leitner/Brandl/Kert, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ Rz 3714; *Seiler/Seiler*, FinStrG⁵ § 214 Rz 9 f; aA *Arnold* in Tannert/Kotschnigg (Hrsg), FinStrG § 214 (Stand 01.05.2015) Rz 17 ff; *Fellner*, Zum Freispruch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren, SWK 2011, S 775 (S 775 ff); *R/J/K/K*, FinStrG II⁴ § 214 Rz 4 f.

1093 *Lendl* in WK-StPO § 259 Rz 45.

1094 Der strafbestimmende Wertbetrag erreicht mit € 4.000 nicht die Grenze für die gerichtliche Zuständigkeit von € 100.000. Vgl § 53 Abs 1 FinStrG.

1095 Beispiel entnommen aus *Stricker* in BMJ, 45. Ottensteiner Fortbildungsseminar 20.