

Abgabebetrag (§ 39 FinStrG) – zentrale Auslegungsfragen

Univ.-Prof. Dr. Kurt Schmoller

I. Neuer Straftatbestand mit ungewisser Reichweite

1. Unklare Tatbestandsgrenzen
2. Zur Bezeichnung als „Abgabebetrag“
3. Grundstruktur

II. Voraussetzung: Gerichtszuständigkeit

1. Gerichtszuständigkeit für einzelnes Finanzvergehen
2. „Subsumtionseinheit sui generis“?
3. Mehrfacher Abgabebetrag: selbständige Delikte

III. Betrügerische Tatmodalität

1. Überblick
2. Anteil der betrügerischen Begehung?
3. „Verwendung“ von Falsifikaten oder Scheinhandlungen

IV. Qualifizierter Abgabebetrag

1. Überblick
2. Zusammenrechnung
3. Anteil der betrügerischen Begehung?

V. Zusammenfassung und Bewertung

I. Neuer Straftatbestand mit ungewisser Reichweite

1. Unklare Tatbestandsgrenzen

Mit der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010¹ (in Kraft seit 1.1.2011) wurde der neue Straftatbestand des „Abgabebetrag“ geschaffen (§ 39 FinStrG). Dieser bewirkt eine deutliche Verschärfung des Finanzstrafrechts, weil – anders als nach den bisherigen Finanzdelikten, bei denen die Hauptstrafe in einer Geldstrafe bestand – nun primär eine Freiheitsstrafe vorgesehen ist, und zwar bis zu drei Jahren, in qualifizierten Fällen sogar bis zu fünf bzw zehn Jahren. Damit sollte der österreichischen Tradition entgegengewirkt werden, nach der Finanzdelikte auch dann, wenn sie die Merkmale eines (uU sogar schweren) Betrugs, einer Urkunden- oder Beweismittelfälschung erfüllen, deutlich milder behandelt werden als nach dem StGB.² Nach § 39 FinStrG ist nunmehr eine Strafe angedroht, die jener für einen schweren Betrug gem § 147 StGB entspricht.³

Allerdings erscheint es nach wie vor etwas ambivalent, wenn auf der einen Seite eine Urkunden- oder Beweismittelfälschung, die mit einem leichteren Finanzvergehen mitverwirklicht wird, ausdrücklich aus der Strafbarkeit ausgenommen wird und damit gänzlich vernachlässigbar sein soll (§ 22 Abs 3 FinStrG⁴), auf der anderen Seite aber bei einem schwereren Finanzvergehen gerade die Verwendung falscher Urkunden oder Beweismittel zu einer über das Finanzdelikt hinausreichenden Strafe führt (§ 39 FinStrG).

Leider ist es dem Gesetzgeber nicht gelungen, dem Straftatbestand des „Abgabebetrag“ klare Konturen zu geben.⁵ Sein Anwendungsbereich war deshalb von Anfang an umstritten. Auf der einen Seite vertritt insbesondere *Leitner* eine streng am Wortlaut orientierte engere Auslegung,⁶ Demgegenüber befürwortet etwa *Lässig* eine sehr extensive Interpretation,⁷ mit der er versucht, dem Anliegen der Gesetzesverfasser Rechnung zu tragen, die aber im Hinblick auf den Tatbestandswortlaut problematisch erscheint.⁸ Eine höchstgerichtliche Stellungnahme zum Anwendungsbereich des § 39 FinStrG steht noch aus.

¹ BGBl I 2010/104.

² Für die Unanwendbarkeit der §§ 146 ff, 223, 293 StGB in solchen Fälle vgl § 22 Abs 2 und 3 FinStrG.

³ Zur Intention des Gesetzgebers: 874 BlgNR 24. GP, 10.

⁴ Interessanterweise erstreckt sich die Verdrängungswirkung gem § 22 Abs 3 FinStrG allerdings nicht auf die vergleichbare, in § 39 Abs 1 FinStrG ebenfalls erfasste Datenfälschung gem § 225a StGB.

⁵ Zu allgemeinen legislatischen Schwächen der Finanzstrafgesetz-Novelle 2010: *Doralt*, Sprache und Recht – lesbare Steuergesetze: Finanzstrafgesetznovelle 2010 – kompliziert statt einfach, RdW 2011, 506.

⁶ *Leitner*, Die Finanzstrafgesetznovelle 2010, ÖJZ 2012, 297 (301 ff); *Brandl/Leitner/Schrottmeier/Toifl*, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, SWK-Spezial 2010, 71 ff.

⁷ *Lässig*, in Höpfel/Ratz (Hrsg), Wiener Kommentar zum Strafgesetzbuch², 86. Lfg (2012) FinStrG § 39 Rz 3 ff und 6 ff.

⁸ Näher unten bei Fn 19 und 23 sowie bei Fn 47.

Gerade die unklare Formulierung des § 39 StGB sollte Anlass sein, den Anwendungsbereich nicht zu überdehnen. Denn ungenaue Legistik darf sich nicht zu Lasten einzelner Betroffener auswirken. Wenn bei einem Straftatbestand wegen unpräziser Formulierung Zweifel bestehen bleiben, wo die Wortlautgrenze verläuft, sollte der Anwendungsbereich auf die vom Wortlaut *sicher* erfassten Fälle beschränkt werden.⁹

2. Zur Bezeichnung als „Abgabebetrag“

Mit „Abgabebetrag“ hat der Gesetzgeber eine plastische Bezeichnung gefunden. Diese erscheint im Wesentlichen treffend. § 39 FinStrG knüpft zwar nicht an die allgemeinen Betrugsvoraussetzungen des § 146 StGB (insbesondere Täuschung über Tatsachen) an, sondern ist als qualifizierter Fall bestimmter Finanzvergehen konzipiert, die ihrerseits *ohne* Erfüllung der Betrugsmerkmale begangen werden können, etwa eine Abgabenhinterziehung durch „bloße“ Schwarzgeschäfte oder ein Schmuggel über die „grüne Grenze“. Allerdings enthält § 39 FinStrG zusätzliche, über das zugrundeliegende Finanzvergehen hinaus, *qualifizierende* Merkmale, die letztlich nicht verwirklicht werden können, ohne dass gleichzeitig die Betrugsmerkmale gem § 146 StGB erfüllt sind; insbesondere kann § 39 FinStrG nicht ohne eine Täuschung über Tatsachen begangen werden.¹⁰ Deshalb ist der „Abgabebetrag“ nach § 39 FinStrG tatsächlich ein „Betrag in Abgabensachen“ und die Bezeichnung insofern richtig.

Allerdings ist umgekehrt nicht jeder „Betrag in Abgabensachen“ schon ein „Abgabebetrag“ iS des § 39 FinStrG.¹¹ Vielmehr wird ein mitverwirklichter Betrag in Abgabensachen vom jeweiligen Finanzvergehen (§§ 33 ff FinStrG) verdrängt (§ 22 Abs 2 FinStrG). Ein „Abgabebetrag“ iS des § 39 FinStrG liegt erst vor, wenn *qualifizierende* Betrugsumstände hinzukommen, die zum Teil an den „schweren Betrag“ gem § 147 StGB angelehnt sind. Die Kurzbezeichnung „Abgabebetrag“ meint deshalb letztlich einen „*schweren* Betrag in Abgabensachen“.

Trotz der vergleichsweise hohen Strafdrohungen ist der „Abgabebetrag“ gegenüber einem „schweren Betrag“ nach dem StGB immer noch deutlich privilegiert: Während § 147 Abs 3 StGB bereits bei einem Schaden von über € 50.000 bis zu zehn Jahre Freiheitsstrafe androht, sieht § 39 FinStrG diese Strafdrohung erst bei einem Schaden von über € 500.000 vor.

⁹ Vgl näher unten II. 1., III. 2. und 3, IV. 3.

¹⁰ Sowohl die Verwendung von falschen Beweismitteln oder Scheinhandlungen gem § 39 Abs 1 FinStrG als auch die Vorsteuererschleichung gem § 39 Abs 2 FinStrG kann nicht ohne Täuschungshandlung erfolgen. Dementsprechend wird auch in den Gesetzesmaterialien ausgeführt, dass der Abgabebetrag „Betrugshandlungen“ voraussetzt (874 BlgNR 24. GP, 11).

¹¹ „Abgabebetrag“ lässt sich deshalb nicht mit „Betrag in Abgabensachen“ gleichsetzen.

3. Grundstruktur

§ 39 FinStrG ist kein selbständiger Straftatbestand, sondern eine Deliktsqualifikation zu ausdrücklich genannten Finanzvergehen. Als Grundtatbestand kommen in Betracht:

- eine Abgabenhinterziehung gem § 33 FinStrG,
- ein Schmuggel gem § 35 Abs 1 FinStrG,
- eine Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gem § 35 Abs 2 FinStrG sowie
- eine Abgabehehlerei gem § 37 Abs 1 FinStrG.

Die Deliktsqualifikation ist *unselbständig*,¹² weil in ihr auf die Grundtatbestände verwiesen wird, ohne deren Voraussetzungen inhaltlich zu wiederholen. Eine Verurteilung hat deshalb nicht einfach „wegen § 39 FinStrG“, sondern „wegen § 39 iVm § 33 FinStrG“ (bzw. „wegen §§ 33, 39 FinStrG“) usw zu erfolgen.¹³

Ein zugrundeliegendes Finanzvergehen wird dann zum Abgabebetrag, wenn zwei qualifizierende Umstände kumulativ zusammentreffen, nämlich

- ein die Gerichtszuständigkeit auslösender Wertbetrag sowie
- eine besondere Tatmodalität.

In der *kumulativen* Verbindung beider qualifizierender Umstände liegt ein Unterschied zu den Betrugsqualifikationen im StGB. Denn nach §§ 147 f StGB begründet ein hoher Schaden oder eine bestimmte Tatmodalität *jeweils für sich* einen „schweren Betrug“.

Auch wenn der Abgabebetrag bereits eine Deliktsqualifikation darstellt, kann die Tat noch zusätzlich qualifiziert sein. § 39 Abs 3 lit b und c FinStrG knüpfen eine erhöhte Strafdrohung an besonders hohe Schadensbeträge (über € 250.000 bzw über € 500.000). Da der Abgabebetrag aber generell *zwei* zusammentreffende qualifizierende Komponenten voraussetzt, nämlich die Höhe des Wertbetrags und kumulativ dazu eine besondere Tatmodalität, liegt es nahe, auch für einen nach § 39 Abs 3 lit b und c FinStrG qualifizierten Abgabebetrag zusätzlich zum hohen Wertbetrag ebenso eine darauf abgestimmte Ausprägung der besonderen Tatmodalität zu verlangen (unten IV.).

II. Voraussetzung: Gerichtszuständigkeit

Erste Voraussetzung dafür, dass ein Finanzvergehen zum „Abgabebetrag“ wird, ist die Überschreitung einer Wertgrenze. § 39 Abs 1 FinStrG stellt insofern darauf ab, dass das zugrundeliegende Finanzdelikt „ausschließlich durch

¹² Ebenso *Lässig*, WK² FinStrG § 39 Rz 16.

¹³ Übereinstimmend *Lässig*, WK² FinStrG § 39 Rz 4 und 16.

das Gericht“ zu ahnden ist. Gem § 53 FinStrG ist das Gericht zur Ahndung zuständig, wenn

- bei einer Abgabenhinterziehung bzw einer zugehörigen Abgabenhellerei der strafbestimmende Wertbetrag € 100.000 übersteigt (§ 53 Abs 1 FinStrG),
- bei Schmuggel, Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben bzw einer zugehörigen Abgabenhellerei der strafbestimmende Wertbetrag € 50.000 übersteigt (§ 53 Abs 2 FinStrG).

Unterhalb dieser Wertgrenze ist zur Ahndung allein die Finanzbehörde zuständig.

Hinsichtlich der subjektiven Tatseite ist – seit der FinStrG-Novelle 2010 – nunmehr klargestellt, dass bei einem Vorsatzdelikt nur solche Wertbeträge strafbestimmend sind, die aus Umständen resultieren, die *vom Tätervorsatz umfasst* waren (§ 33 Abs 5 Satz 2 FinStrG). Danach ist zwar letztlich nicht die entsprechende Höhe des Wertbetrags, wohl aber sind die zugrundeliegenden Umstände Vorsatzgegenstand.¹⁴ Diese Regelung gilt ebenso für den Abgabebetrag: Ein solcher liegt deshalb nur vor, wenn sich der Vorsatz des Täters auf Unrichtigkeiten in einem solchen Ausmaß erstreckt, dass dieses die Gerichtszuständigkeit trägt.

Die Voraussetzung der Gerichtszuständigkeit für das Vorliegen eines „Abgabebetrag“ scheint zwar auf den ersten Blick ein klares Kriterium zu sein, in Wahrheit beginnen jedoch bereits bei diesem Merkmal die Probleme.

1. Gerichtszuständigkeit für einzelnes Finanzvergehen

Die entscheidende Frage geht dahin, ob ein Abgabebetrag auch dann vorliegen kann, wenn sich die Gerichtszuständigkeit nicht aus *einem* Finanzvergehen, sondern aus der Zusammenrechnung der Wertbeträge aus *mehreren* Finanzvergehen ergibt. Gem § 53 Abs 1 FinStrG ist das Gericht nämlich auch dann zuständig, wenn „die Summe der maßgeblichen strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren zusammentreffenden vorsätzlich begangenen Finanzvergehen 100.000 Euro übersteigt“, allerdings nur, wenn „alle diese Vergehen in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen“.

Ein Abgabebetrag ist indes nur dann anzunehmen, wenn das *einzelne* Finanzvergehen so beschaffen ist, dass es die Gerichtszuständigkeit auslöst. Das entscheidende Argument ergibt sich daraus, dass § 39 Abs 1 FinStrG gezielt auf solche Finanzvergehen abstellt, die „*ausschließlich* durch das Gericht

¹⁴ Zusätzlich kann allerdings auch die Auswirkung dieser Umstände *auf die Höhe des Verkürzungsbetrags* nicht ganz aus dem Schuldzusammenhang und damit der subjektiven Tatseite ausgeklammert bleiben. Vielmehr folgt schon aus dem verfassungsrechtlich verankerten Schuldprinzip, dass die Auswirkung auf die tatbestandliche Höhe der Verkürzung, wenn schon – infolge der Formulierung des § 33 Abs 5 Satz 2 FinStrG – nicht vom Vorsatz erfasst, zumindest doch für den Täter *erkennbar* gewesen sein muss.

zu ahnden“ sind. Gem § 53 FinStrG kann sich die Gerichtszuständigkeit allgemein auch aus den Begleitumständen ergeben, nämlich

- durch Zusammenrechnung der Wertbeträge aus mehreren Finanzvergehen (§ 53 Abs 1 FinStrG),
- durch subjektive Konnexität (§ 53 Abs 3 FinStrG)¹⁵ sowie
- durch objektive Konnexität (§ 53 Abs 4 FinStrG).¹⁶

Wenn demgegenüber in § 39 Abs 1 FinStrG für das zugrundeliegende Abgabendelikt verlangt wird, dass das Gericht „ausschließlich“ zuständig ist, kann dies nur bedeuten, dass das jeweilige Abgabendelikt *stets*, dh unabhängig von den Begleitumständen, der gerichtlichen Aburteilung unterliegen muss. Dies ist aber in Konstellationen nicht der Fall, in denen sich die Gerichtszuständigkeit erst aus einer Zusammenrechnung mit anderen Finanzdelikten, aus subjektiver oder objektiver Konnexität ergibt. Das Erfordernis der „ausschließlichen“ Gerichtszuständigkeit erfordert vielmehr stets eine *Einzelbetrachtung*: Zu einem „Abgabebetrag“ kann nur ein solches Finanzvergehen werden, das bei isolierter Betrachtung, also *für sich allein*, vom Gericht zu ahnden wäre.

Einzuräumen ist freilich, dass die „ausschließliche“ Gerichtszuständigkeit zwar in § 39 Abs 1, nicht jedoch in § 39 Abs 2 FinStrG verlangt wird. Da eine unterschiedliche Grenzziehung insoweit aber keinen Sinn ergäbe und das Wort „ausschließlich“ in § 39 Abs 1 FinStrG sicher gezielt eingefügt wurde, ist dessen Weglassung in Abs 2 wohl ein Redaktionsversehen. Deshalb ist auch § 39 Abs 2 FinStrG iS einer „ausschließlichen“ Gerichtszuständigkeit zu verstehen.¹⁷

Das hier befürwortete Erfordernis, dass Gerichtszuständigkeit *bei isolierter Betrachtung des einzelnen Finanzvergehens* gegeben sein muss, macht freilich eine genaue Abgrenzung erforderlich, unter welchen Voraussetzungen ein Geschehen als *ein einziges* Finanzvergehen zu bewerten ist. Diese Abgrenzung wird für das häufigste Delikt der Abgabenhinterziehung durch die Rsp aber ohnehin präzise und sinnvoll vorgenommen: Danach liegt jeweils *eine* Abgabenhinterziehung vor, wenn *dieselbe Steuerart im selben Veranlagungsjahr* betroffen ist.¹⁸ Geht es dagegen um verschiedene Steuerarten oder um unterschiedliche Veranlagungsjahre, handelt es sich jeweils um getrennte Abgabenhinterziehungen. Für § 39 FinStrG folgt daraus, dass ein „Abgabebetrag“ nur dann

¹⁵ Ist das Gericht für ein Finanzdelikt zuständig, gilt dies auch für alle weiteren Finanzdelikte desselben Täters, sofern diese in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzbehörde fielen.

¹⁶ Die Gerichtszuständigkeit für ein Finanzdelikt erstreckt sich auch auf alle Beteiligten; allerdings sieht das Gesetz für diesen Fall vor, dass die Rechtsfolgen der gerichtlichen Verurteilung nicht auf die Beteiligten zu übertragen sind.

¹⁷ Für eine diesbezügliche Ergänzung des Abs 2 auch *Lässig*, WK² FinStrG § 39 Rz 2; *Brandl*, in diesem Band, 118. Zu weiteren Redaktionsversehen im Rahmen des § 39 FinStrG vgl Fn 33 und 62.

¹⁸ Näher zB *Lässig*, WK² Vor FinStrG Rz 9 mwN.

in Betracht kommt, wenn für eine bestimmte Steuerart in einem bestimmten Veranlagungsjahr die Grenze der Gerichtszuständigkeit überschritten wurde.

Kürzlich hat allerdings *Lässig* die Gegenposition vertreten, indem er § 39 FinStrG auch auf Fälle anwenden will, in denen sich die Gerichtszuständigkeit erst aus einer Zusammenrechnung der Wertbeträge mehrerer Finanzvergehen ergibt.¹⁹ Zwar leitet auch *Lässig* aus dem Wort „ausschließlich“ ab, dass eine „originäre Gerichtszuständigkeit“ erforderlich sei, er versteht diese jedoch dahin, dass zwar nicht in Fällen der Konnexität, wohl aber in Fällen bloßer Zusammenrechnung eine „originäre Gerichtszuständigkeit“ vorliege.²⁰

Mit dem Wortlauterfordernis der „ausschließlichen“ Gerichtszuständigkeit ist diese Ansicht jedoch nicht vereinbar. Wird die Gerichtszuständigkeit erst durch Zusammenrechnung aus mehreren Finanzvergehen begründet, ist eben für keines von ihnen eine „ausschließliche“ (oder auch „originäre“) Gerichtszuständigkeit gegeben. „Ausschließliche“ Gerichtszuständigkeit bedeutet, dass es keine Konstellation einer anderen Zuständigkeit gibt. Überschreitet das einzelne Finanzvergehen aber nicht schon für sich den erforderlichen Wertbetrag, fällt es – je nach den Begleitumständen des Einzelfalls – einmal in die Gerichtszuständigkeit, einmal in die finanzbehördliche Zuständigkeit, eine „ausschließliche“ Gerichtszuständigkeit liegt deshalb nicht vor. Wird zB eine Abgabenhinterziehung über € 60.000 und in einem anderen Steuerjahr oder hinsichtlich einer anderen Steuerart eine zusätzliche Abgabenhinterziehung über € 50.000 begangen, ist für *keines der beiden Delikte* „*ausschließlich*“ das Gericht zuständig. Selbst wenn die übrigen Merkmale eines Abgabebetrgs vorliegen würden, sind deshalb beide Delikte *nicht* als Abgabebetrg gem § 39 FinStrG zu beurteilen. Man mag darin einen gewissen Widerspruch zu dem in § 53 Abs 1 FinStrG normierten Grundsatz der Zusammenrechnung auch bei getrennten Finanzvergehen sehen, allenfalls auch das Ergebnis kritisieren,²¹ der Gesetzeswortlaut („ausschließliche“ Gerichtszuständigkeit) lässt jedoch keine andere Deutung zu.

Würde man eine Gerichtszuständigkeit kraft Zusammenrechnung ausreichen lassen, würde dies aber auch weitere Probleme aufwerfen: Denn § 53 Abs 1 FinStrG macht eine Zusammenrechnung davon abhängig, dass alle Vergehen „in die örtliche und sachliche Zuständigkeit derselben Finanzstrafbehörde fielen“. Sollen wirklich die schweren Folgen des Abgabebetrgs letztlich davon abhängen, ob für mehrere Finanzvergehen dieselbe Finanzbehörde örtlich zuständig wäre?²²

¹⁹ *Lässig*, WK² FinStrG § 39 Rz 3 f.

²⁰ *Lässig*, WK² FinStrG § 39 Rz 2.

²¹ Allerdings hat die Einengung, dass die Gerichtszuständigkeit durch ein *einziges* zugrundeliegendes Finanzvergehen ausgelöst sein muss, viel für sich. Denn die schwere Strafe des Abgabebetrgs sollte nicht angewandt werden, wenn jemand über viele Jahre hindurch nur unterschiedliche, kleine Finanzvergehen begangen hat.

²² Die Abhängigkeit der Zusammenrechnung gem § 53 Abs 1 FinStrG von der identen Finanzamtzuständigkeit erscheint im Übrigen ganz allgemein problematisch, weil materiellrechtliche Folgen nicht von rein prozessualen Gegebenheiten abhängen sollten.