

Begehung durch aktives Tun in Betracht kommt. Im ersten Fall handelt es sich um echte Unterlassungsdelikte, die ohne weitere Voraussetzungen strafbar sind, da sich die Strafbarkeit des Unterlassens bereits aus dem Wortlaut des Tatbestands ergibt.<sup>687</sup> Insbesondere erfordern sie nicht die Prüfung, ob eine Garantenstellung und eine Gleichwertigkeit des Unterlassens vorliegen (siehe unten Rz 411 ff). Allerdings wirkt sich die fehlende Prüfung der Garantenstellung in der Praxis meist nicht aus, da den Abgabepflichtigen bzw denjenigen, der für ihn seine abgabenrechtlichen Pflichten wahrnimmt, ohnehin stets eine Garantenpflicht trifft. Relevanz kommt der Prüfung der Garantenstellung allerdings bei der Delegation von Aufgaben zu.

### Beispiel

Ein Unternehmer entrichtet zum Fälligkeitstag die USt-VZ nicht, obwohl er weiß, dass er sie schuldet, und gibt vorsätzlich auch keine UVA ab. Es liegt ein vorsätzliches echtes Unterlassungsdelikt (§ 33 Abs 2 lit a) vor, mit der Nichtentrichtung am Fälligkeitstag ist das Delikt vollendet (§ 33 Abs 3 lit b).<sup>688</sup>

Bei allen anderen Delikten ist eine Begehung durch Unterlassen nur möglich, wenn die Voraussetzungen für unechte Unterlassungsdelikte vorliegen. Siehe dazu Rz 418 ff. **404**

## 5.2. Fehlen einer Bestimmung über unechte Unterlassungsdelikte im Finanzstrafrecht

Im Gegensatz zum StGB (§ 2 StGB) enthält das FinStrG keine eigene Bestimmung über unechte Unterlassungsdelikte. Dies mag seinen Grund darin haben, dass viele Tatbestände des FinStrG explizit ein Unterlassen unter Strafe stellen und somit echte Unterlassungsdelikte darstellen, sodass für unechte Unterlassungsdelikte kein Bedarf nach einer speziellen, mit § 2 StGB vergleichbaren Regelung besteht. *Lässig* hält aufgrund der generellen Gleichstellung von Handlungen und Unterlassungen in § 1 Abs 1 keine § 2 StGB vergleichbare Regelung für notwendig.<sup>689</sup> Jedoch gibt es – wie gezeigt – auch im Finanzstrafrecht unechte Unterlassungsdelikte und § 1 Abs 1 löst nicht die Frage, ob und unter welchen Voraussetzungen eine Bestrafung wegen eines unechten Unterlassungsdelikts möglich ist. **405**

Aufgrund der Rsp des OGH soll der AT des StGB im Finanzstrafrecht nicht anzuwenden sein, da der Gesetzgeber der FinStrG-Nov 1975 das Ziel verfolgt habe, die allgemeinen Bestimmungen des StGB zum Zweck der Rechtsvereinheitlichung in das FinStrG zu übernehmen, soweit dies mit den besonderen Bedürfnissen des Finanzstrafrechts vereinbar sei.<sup>690</sup> Somit scheidet eine direkte Anwendung des § 2 StGB aus. **406**

Jedoch bedeutet das Fehlen einer ausdrücklichen Norm im FinStrG nicht, dass unechte Unterlassungsdelikte im Finanzstrafrecht generell nicht strafbar sind. Historisch betrachtet war bereits vor Inkrafttreten des § 2 StGB im Jahr 1975 eine Strafbarkeit der Begehung von Erfolgsdelikten durch Unterlassen (unechte Unterlassungsdelikte) unter **407**

687 *Schmoller*, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2010, 36.

688 AA Vorauf Rz 143.

689 *Lässig*, in WK<sup>2</sup> FinStrG § 1 Rz 2; ebenso *Seiler/Seiler*, FinStrG<sup>4</sup> § 1 Rz 3.

690 OGH 23.4.2008, 13 Os 16/08i; vgl auch *R/H/N/K*, FinStrG I<sup>4</sup> § 3 Rz 1; siehe oben Rz 3 f.

ähnlichen Voraussetzungen anerkannt, obwohl das StG keine ausdrückliche gesetzliche Regelung kannte. § 2 StGB wird daher vielfach als bloß klarstellende Regelung angesehen.<sup>691</sup> Es ist davon auszugehen, dass trotz Fehlens einer mit § 2 StGB vergleichbaren Regelung eine Strafbarkeit unechter Unterlassungsdelikte im Finanzstrafrecht möglich ist.<sup>692</sup>

- 408 Bejaht man trotz Fehlens einer ausdrücklichen Bestimmung im FinStrG eine Strafbarkeit unechter Unterlassungsdelikte im Finanzstrafrecht, ist eine Begrenzung der Strafbarkeit jedenfalls geboten.<sup>693</sup> Um Divergenzen zwischen dem Finanzstrafrecht und dem allgemeinen Strafrecht zu vermeiden, sind die strafbarkeitseinschränkenden Voraussetzungen des § 2 StGB sinngemäß auch im Finanzstrafrecht heranzuziehen.<sup>694</sup> Da es sich um eine strafbarkeitseinschränkende Analogie handelt, steht ihr auch das Analogieverbot nicht entgegen.

### 5.3. Beteiligung durch Unterlassen

- 409 An eine Begehung durch Unterlassen ist insb auch in Form einer Beteiligung an einem Finanzvergehen durch Unterlassen zu denken. Dabei handelt es sich um unechte Unterlassungsdelikte. Dagegen spricht auch nicht, dass – wie sich aus § 2 StGB ergibt – eine Strafbarkeit des Unterlassens nach einem unechten Unterlassungsdelikt nur bei Erfolgsdelikten möglich ist. Eine Beteiligung durch Unterlassen auch an schlichten Tätigkeitsdelikten oder an echten Unterlassungsdelikten ist möglich, weil die Tatausführung durch den unmittelbaren Täter aus Sicht des Beteiligten als ein Erfolg angesehen wird.<sup>695</sup>

#### Beispiele

Der Geschäftsführer G der X-GmbH bemerkt, dass der Leiter der Buchhaltungsabteilung B zu hohe – tatsächlich nicht gemachte – Aufwendungen in der Abgabenerklärung geltend macht. G lässt den B gewähren, weil damit die steuerlich relevanten Gewinne des Unternehmens reduziert werden und dadurch die Steuerbelastung geschmälert wird. Er beteiligt sich damit an der Abgabenhinterziehung durch Unterlassen.

A, Leiter des Vertriebs der X-Brauerei, unterlässt die Ausstellung einer Rechnung beim Verkauf mehrerer Fässer Bier, weil er weiß, dass der Wirt W das Bier „schwarz“ verkaufen will. A selbst verbucht den Verkauf als Barverkauf und entrichtet ordnungsgemäß die Abgaben der X-Brauerei. Es kommt eine Beteiligung des A an der Abgabenhinterziehung des W in Betracht.

---

691 *Kienapfel/Höpfel/Kert*, AT<sup>15</sup> Z 28 Rz 16.

692 *Kert*, JBl 2011, 61; *Schmoller*, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2010, 33.

693 *Kert*, JBl 2011, 61; *Schmoller*, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2010, 33 f.

694 Vgl OGH 19.1.1988, 10 Os 39/87, als der OGH explizit auf die Voraussetzungen des § 2 StGB Bezug nahm.

695 *Fuchs*, AT<sup>9</sup> 37/91.

## 6. Prüfung der Strafbarkeit bei vorsätzlichen Unterlassungsdelikten

Fallprüfungsschema für das vorsätzliche, vollendete Unterlassungsdelikt<sup>696</sup>

410

### I. Tatbestandsmäßigkeit

1. objektiver Tatbestand
  - a. Vorliegen einer pflichtbegründenden Situation
  - b. Nichtvornahme des gebotenen Tuns
  - c. tatsächliche Handlungsmöglichkeit
  - d. Eintritt des tatbestandsmäßigen Erfolges (*bei Erfolgsdelikten*)
  - e. hypothetische Kausalität und objektive Zurechnung (*bei Erfolgsdelikten*)
    - i. hypothetische Kausalität (Quasikausalität)
    - ii. Adäquanzzusammenhang
    - iii. Risikozusammenhang
    - iv. Risikoerhöhung gegenüber rechtmäßigem Alternativverhalten
  - f. *bei unechten Unterlassungsdelikten*:
    - i. Garantenstellung
    - ii. Gleichwertigkeit von Tun und Unterlassen
2. subjektiver Tatbestand
  - a. Vorsatz bzgl aller objektiven Tatbestandsmerkmale einschließlich der objektiven Merkmale der Garantenstellung (Tatbildvorsatz)
  - b. erweiterter Vorsatz (*falls gesetzlich vorgesehen*)

### II. Rechtswidrigkeit

Rechtfertigungsgründe

### III. Schuld

1. Schuldfähigkeit
2. Unrechtsbewusstsein – direkter bzw indirekter Verbotsirrtum (§ 9)
3. Entschuldigungsgründe
4. Zumutbarkeit des gebotenen Verhaltens

### IV. Strafausschließungs- und Strafaufhebungsgründe

Nachfolgend werden die sich gegenüber dem (vorsätzlichen) Begehungsdelikt ergebenden Besonderheiten dargestellt. Zum Begehungsdelikt vgl Rz 161 f und Rz 227 ff. Zum versuchten Begehungsdelikt vgl Rz 320.

<sup>696</sup> Vgl Kienapfel/Höpfel/Kert, AT<sup>15</sup> Anhang 5.

lässiges Finanzvergehen verwirklicht werden könne.<sup>281</sup> Der Täter verwirklicht daher hinsichtlich des Verkürzungsbetrages, der grob fahrlässig herbeigeführt wurde, zwar keine Abgabenhinterziehung (§ 33), jedoch eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung iSd § 34. Die Strafdrohung dafür beträgt gem § 34 Abs 3 bis zum Einfachen des verkürzten Betrages. Dagegen spreche auch nicht die stRsp des OGH.<sup>282</sup> So verwirklicht der Täter in den hier interessierenden Konstellationen mit einer einzigen Tat zwei verschiedene Finanzvergehen in Idealkonkurrenz: hinsichtlich des Verkürzungsbetrages, der aus den vorsätzlich herbeigeführten Unrichtigkeiten resultiert, eine Abgabenhinterziehung gem § 33, hinsichtlich des Verkürzungsbetrages, der aus den grob fahrlässig herbeigeführten Unrichtigkeiten resultiert, eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung gem § 34.<sup>283</sup> Die jeweiligen Strafdrohungen für § 33 und § 34 sind demnach unter Anwendung des Kumulationsprinzips (siehe Rz 1024) zu addieren.

### Beispiel

**1496** Der abgabepflichtige Unternehmer X hat für 2016 eine unrichtige USt-Jahreserklärung eingereicht und insgesamt eine USt-Verkürzung iHv EUR 250.000 bewirkt. Die USt-Jahreserklärung hat folgende drei Unrichtigkeiten enthalten:

- Es wurden Schwarzumsätze erzielt und vorsätzlich nicht der USt unterworfen, USt-Verkürzung iHv EUR 120.000.
- Es wurde grob fahrlässig für den Pkw A ein VSt-Abzug iHv EUR 30.000 vorgenommen.
- Aufgrund einer vertretbaren, aber letztlich unrichtigen Rechtsauffassung ergibt sich eine weitere USt-Verkürzung iHv EUR 100.000.

Der Täter verwirklicht mit der Abgabe der unrichtigen USt-Jahreserklärung unter Zugrundelegung der Auffassung *Schmollers* mittels einer einzigen Tat die Tatbestände des § 33 Abs 1 hinsichtlich der Schwarzumsätze (strafbestimmender Wertbetrag EUR 120.000; Strafdrohung gem § 33 Abs 5 EUR 240.000) und des § 34 hinsichtlich des VSt-Abzuges für den Pkw (strafbestimmender Wertbetrag EUR 30.000; Strafdrohung gem § 34 Abs 3 EUR 30.000) in Idealkonkurrenz. Die auf der zwar letztlich unrichtigen, aber vertretbaren Rechtsauffassung beruhende USt-Verkürzung ist nicht strafbar. Dem Täter droht somit unter Anwendung des Kumulationsprinzips und Addition der Strafdrohungen der § 33 Abs 1 und § 34 eine Geldstrafe bis zu EUR 270.000. In diesem Sinne auch die Praxis der Finanzstrafbehörden und die einschlägige Rsp zum verwaltungsbehördlichen Finanzstrafrecht (vgl Rz 1501 zur Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages bei Abgaben mit progressiven Tarifen).

Nach der Rsp des OGH wäre nur ein Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 verwirklicht. Die Strafdrohung würde EUR 240.000 betragen. Die grob fahrlässige Abgabenverkürzung iHv EUR 30.000 wäre nicht in den strafbestimmenden Wertbetrag einzu beziehen (§ 33 Abs 5) und auch nicht gesondert nach § 34 zu ahnden, sondern allenfalls im Rahmen der Strafzumessung zu berücksichtigen.

### 2.7.1.5. Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages bei Abgaben mit progressiven Tarifen

**1497** Die Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages bei Abgaben mit progressiven Tarifen und Zusammentreffen von finanzstrafrechtlich relevanten (grob fahrlässigen und vorsätzlichen) und finanzstrafrechtlich nicht relevanten Verkürzungen stößt insb bei der ESt auf besondere Schwierigkeiten, da bei der ESt der von Einkommensstufe zu

281 *Schmoller*, ZWF 2016, 37 f.

282 OGH 19.3.2009, 13 Os 105/08b; OGH 19.11.2009, 13 Os 33/09s; OGH 19.11.2013, 13 Os 58/13y.

283 *Schmoller*, ZWF 2016, 37 f.

Einkommensstufe steigende Steuersatz jeweils nur auf das die Einkommensstufe übersteigende Einkommen anzuwenden ist.

Die Annahme, dass sich bei Berechnung des strafbestimmenden Wertbetrages bei der ESt die strafrechtlich bedeutsame Verkürzung der Bemessungsgrundlage mit dem jeweils höchsten Grenzsteuersatz (Progressionsspitze) auswirkt, führt zu einem unsachlichen Ergebnis und ist daher abzulehnen.

### Ausschließlich vorsätzliche Abgabenverkürzung

Liegt betreffend ein Veranlagungsjahr hinsichtlich der gesamten Nachforderung oder bei Unterlassen hinsichtlich der gesamten Vorschreibung eine vorsätzliche Abgabenverkürzung vor, entspricht der strafbestimmende Wertbetrag der sich aus dem Bescheid ergebenden ESt-Vorschreibung. Der Progressionseffekt führt dabei dazu, dass auch das ursprünglich erklärte und bereits versteuerte Einkommen durch die Korrektur höher besteuert wird und damit zu einer Nachzahlung führt. Den Durchschnittssteuersatz<sup>284</sup> könnte man zur Ermittlung des strafbestimmenden Wertbetrages wohl nur dann auf die verkürzte Bemessungsgrundlage zur Anwendung bringen, wenn man davon ausgehen würde, dass die Unrichtigkeit, auf die sich der Vorsatz des Täters bezieht, nur den verkürzten Teil der Bemessungsgrundlage umfasst, nicht aber den damit ausgelösten Progressionseffekt beim bereits erklärten Einkommen.

#### Beispiel

A erklärt für das Jahr 2015 ein Einkommen iHv EUR 70.000 (Steuerbelastung EUR 25.235), Einkünfte iHv EUR 30.000 wurden vorsätzlich nicht erklärt. Im Zuge einer BP kommt es zur Nachversteuerung der bislang nicht erklärten Einkünfte.

Die Nachforderung an ESt beträgt EUR 15.000. Dies entspricht auch dem strafbestimmenden Wertbetrag. Würde man den Durchschnittssteuersatz (40,24 %) auf die Verkürzungskomponente anwenden, würde bezogen auf EUR 30.000 nur eine Verkürzung iHv EUR 12.071 resultieren.

Jahr 2015	Einkommen	ESt <sup>285</sup>	Durchschnittssteuersatz
erklärtes Einkommen	EUR 70.000	EUR 25.235	36,05 %
nicht erklärte Einkünfte	EUR 30.000		
Einkommen gesamt	EUR <b>100.000</b>	EUR 40.235	40,24 %
<b>Nachforderung</b>		EUR <b>15.000</b>	

B hinterzieht ebenfalls Einkünfte iHv EUR 30.000. Sein bisher erklärtes Einkommen beläuft sich aber nur auf EUR 40.000, sodass sich nur eine Nachforderung von EUR 13.643 ergibt. Der strafbestimmende Wertbetrag beläuft sich somit auf EUR 13.643.

284 Vgl dazu noch in der Vorauf Rz 931 ff.

285 Berechnet gem § 33 Abs 1 EStG idF BGBl I 53/2013.

## B.8 Abgabenbetrug (§ 39)

### Literatur

*Birklbauer*, Die Auswirkungen der FinStrG-Novelle auf das allgemeine Straf- und Strafprozessrecht – Ausgewählte Schwerpunkte, JSt 2010, 157; *Franke-Roericht*, „Wenn die Kasse klüngelt“: Beihilfe durch Verkauf von Kassenmanipulationssoftware, PStR 2015, 66; *Kert*, Der Abgabenbetrug nach § 39 FinStrG, in Bertl/Eberhartinger/Egger/Kalss/Lang/Nowotny/Riegler/Schuch/Staringer, Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern, Wiener Bilanzrechtstage 2014 (2014) 201; *Kronig/Stieglitz*, VIII. Finanzstrafrecht, in Marschner/Stefaner, Steuerreform 2015/2016 (2015) 151; *Leitner*, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, ÖJZ 2012, 297; *Pichler/Unterberger*, Umsatzsteuerliche Konsequenzen der Nutzungsüberlassung eines Wohngebäudes durch die Gesellschaft an ihr nahestehende Personen, in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel, Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) 255; *Scheil*, Das Sanktionensystem nach der FinStrG-Novelle 2010, in Leitner, Finanzstrafrecht 2012 (2013), 163; *Schmoller*, Abgabenbetrug (§ 39 FinStrG) – zentrale Auslegungsfragen, ÖJZ 2013, 1065; *Schmoller*, Abgabenbetrug infolge Zusammenrechnung der strafbestimmenden Wertbeträge aus mehreren Abgabenhinterziehungen, ZWF 2016, 31.

## 1. Allgemeines

### 1.1. Gesetzessystematik

- 1990** Der Tatbestand des Abgabenbetrugs wurde mit der FinStrG-Nov 2010 eingeführt und trat mit 1.1.2011 in Kraft. Er ist somit auf Taten anwendbar, die nach dem 31.12.2010 begangen worden sind.
- 1991** Bis zur FinStrG-Nov 2010<sup>897</sup> wurden in § 39 Wertzeichenvergehen unter Strafe gestellt.<sup>898</sup> Die §§ 39, 40 in der vor Inkrafttreten der FinStrG-Nov 2010 geltenden Fassung sind gem § 265 Abs 1p auf vor Inkrafttreten der FinStrG-Nov 2010 begangene Finanzvergehen weiterhin anzuwenden. Bereits durch die Novellierung des GebG<sup>899</sup> wurde mit Wirkung ab dem 1.1.2002 die Abgabentrachtung mittels Stempelmarken aufgelassen, sodass die Tatbestände der Wertzeichenvergehen (§§ 39 f) ihre praktische Wirkung verloren. An der damit frei gewordenen Stelle des § 39 wurde der neue Tatbestand des Abgabenbetruges eingefügt.

### 1.2. Zweck

- 1992** Vorsätzliche Finanzvergehen, die sich durch ihre Begehungsweise als solche mit besonderer krimineller Energie darstellen, sollen mit einer dem schweren Betrug entsprechenden Strafdrohung (primäre Freiheitsstrafe bis zu zehn Jahre) belegt werden.<sup>900</sup> Nach den EBRV soll damit der mit der zunehmenden Internationalisierung der wirtschaftlichen Aktivitäten verbundenen Möglichkeit der Wirtschafts- und Finanzkriminalität, im großen Stil und organisiert den Volkswirtschaften beträchtlichen Schaden zuzufügen, Rechnung getragen werden. Mit dem neu geschaffenen Finanzvergehen des Abgaben-

---

897 BGBl I 104/2010.

898 Vgl. VoraufI Rz 1353 ff.

899 BGBl I 144/2001.

900 EBRV 874 BlgNR XXIV. GP 10.

betrug es sollen insb USt-Karusselle, Missing-Trader-Konstruktionen oder Verschlei-  
erungshandlungen unter Zuhilfenahme von undurchsichtigen Gesellschaftskonstrukti-  
onen, mit denen über die wahren wirtschaftlichen Zusammenhänge getäuscht werden  
soll, bekämpft werden.<sup>901</sup>

Mit der Einführung des Abgabebetru- ges (und der in die gerichtliche Zuständigkeit 1993  
fallenden bandenmäßigen Abgabehinterziehung) wurde im FinStrG ein gänzlich neuer  
Weg beschritten, abgabenrechtliche Schwerkriminalität zu bekämpfen. Erstmals sind  
primäre Freiheitsstrafen vorgesehen.

Die Bezeichnung als Abgabebetrug ist allerdings missverständlich, weil für die Ver- 1994  
wirklichung des § 39 im Unterschied zum Betrug nach dem StGB eine Täuschung einer  
Person über Tatsachen nicht erforderlich ist, selbst wenn die in § 39 verankerten quali-  
fizierten Begehungsweisen in aller Regel mit einer Täuschung verbunden sein werden.<sup>902</sup>

### 1.3. Struktur des Abgabebetru- ges

Abgabebetrug gem § 39 ist kein selbständiger Straftatbestand, sondern eine unselb- 1995  
ständige Deliktsqualifikation zu ausdrücklich genannten Finanzvergehen (Grundtat-  
bestände).<sup>903</sup> Eine Verurteilung hat daher nicht wegen § 39, sondern stets iVm dem je-  
weiligen Grundtatbestand (zB wegen § 33 Abs 1, § 39) zu erfolgen.<sup>904</sup>

Ein zugrunde liegendes Finanzvergehen (Grundtatbestand) wird dann zum Abgaben- 1996  
betrug, wenn ein die Gerichtszuständigkeit auslösender Verkürzungsbetrug (Wertbe-  
tragskomponente) und eine betrügerische Tatmodalität (vgl § 39 Abs 1 lit a–c bzw  
Abs 2) hinzutreten. Beide Kriterien müssen kumulativ vorliegen.

Der Abgabebetrug selbst kann noch zusätzlich qualifiziert sein, wenn die Verkürzung 1997  
über EUR 250.000 bzw über EUR 500.000 beträgt (vgl § 39 Abs 3 lit b und c).

## 2. Abgabebetrug gem § 39 Abs 1

Der objektive Tatbestand des Abgabebetru- ges erfordert 1998

- die Verwirklichung eines Grundtatbestandes iSd § 39 Abs 1 (Rz 1999 ff),
- die Erfüllung einer Wertbetragskomponente (ausschließliche gerichtliche Zuständig-  
keit; vgl Rz 2001 ff) sowie
- die Erfüllung einer betrügerischen Komponente (vgl § 39 Abs 1 lit a–c; Rz 2025 ff).

### 2.1. Grundtatbestand

Folgende Finanzvergehen können dem Abgabebetrug gem § 39 Abs 1 zugrunde liegen: 1999

- Abgabehinterziehung gem § 33 Abs 1
- Abgabehinterziehung gem § 33 Abs 2 lit a

901 Vgl EBRV 874 BlgNR XXIV. GP 10.

902 Kert, in Bertl et al, Bilanzrechtstage 2014, 204.

903 Vgl Schmoller, in Leitner, Finanzstrafrecht 2012, 15; ebenso Lässig, in WK<sup>2</sup> FinStrG § 39 Rz 16 und OGH  
15.4.2015, 13 Os 115/14g.

904 Vgl Schmoller, in Leitner, Finanzstrafrecht 2012, 15.

- Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 2 lit b
- Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 4
- Schmuggel gem § 35 Abs 1
- Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gem § 35 Abs 2
- Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gem § 35 Abs 3
- Hinterziehungen von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gem § 7 Abs 1 AEG
- Abgabenehleri gem § 37 Abs 1

**2000** Es bedarf konkreter Feststellungen, dass der jeweilige Grundtatbestand tatbestandsmäßig, rechtswidrig und schuldhaft begangen wurde, insb auch zum Vorliegen der subjektiven Tatseite.<sup>905</sup> Zu den einzelnen Voraussetzungen ist auf die Ausführungen zum jeweiligen Grundtatbestand zu verweisen. Erst wenn feststeht, dass der Grundtatbestand erfüllt ist, ist zusätzlich zu prüfen, ob die Wertbetragskomponente gegeben ist und eine betrügerische Tatmodalität vorliegt.

### 2.2. Ausschließliche Gerichtszuständigkeit (Wertbetragskomponente)

**2001** Da nur ausschließlich durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen als Abgabebetrag in Betracht kommen können, muss der jeweilige Grundtatbestand eine die gerichtliche Zuständigkeit auslösende Abgabenverkürzung zur Folge haben. Eine Bestrafung wegen Abgabebetrag im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren ist generell ausgeschlossen.<sup>906</sup>

**2002** Gemäß § 53 Abs 1 ist das Gericht zur Ahndung der Abgabenhinterziehung gem § 33 bzw einer zugehörigen Abgabenehleri zuständig, wenn der strafbestimmende Wertbetrag EUR 100.000 übersteigt. Beim Schmuggel und der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gem § 35 und § 7 AEG bzw einer zugehörigen Abgabenehleri ist gem § 53 Abs 2 das Gericht bereits bei Überschreiten eines strafbestimmenden Wertbetrages von EUR 50.000 zuständig.

§ 33 Abs 5 zweiter Satz gilt auch für den Abgabebetrag, sodass ein solcher nur vorliegt, wenn sich der Vorsatz des Täters auf Unrichtigkeiten in einem solchen Ausmaß erstreckt, dass dieses die Gerichtszuständigkeit trägt.<sup>907</sup>

#### Beispiele

**2003** Im Zuge einer BP wird festgestellt, dass A im Jahr 2014 ESt iHv EUR 120.000 verkürzt hat und zwar EUR 80.000 unter Verwendung von Scheinrechnungen und EUR 40.000 grob fahrlässig durch Einstellung einer steuerlich nicht abzugsfähigen Rückstellung. Der auf § 33 Abs 1 entfallende strafbestimmende Wertbetrag von EUR 80.000 übersteigt nicht die Betragsgrenze von EUR 100.000 (vgl § 53 Abs 1), sodass trotz einer Verkürzung iHv insgesamt EUR 120.000 mangels Gerichtszuständigkeit kein Abgabebetrag vorliegt. Ob A durch Abgabe der unrichtigen ESt-Erklärung 2014 tatsächlich zwei Finanzvergehen in Idealkonkurrenz, nämlich eine Abgabenhinterziehung gem § 33 Abs 1 über EUR 80.000 und eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung gem § 34 über EUR 40.000 verwirklicht,<sup>908</sup> ist fraglich (siehe dazu Rz 1495 f).

---

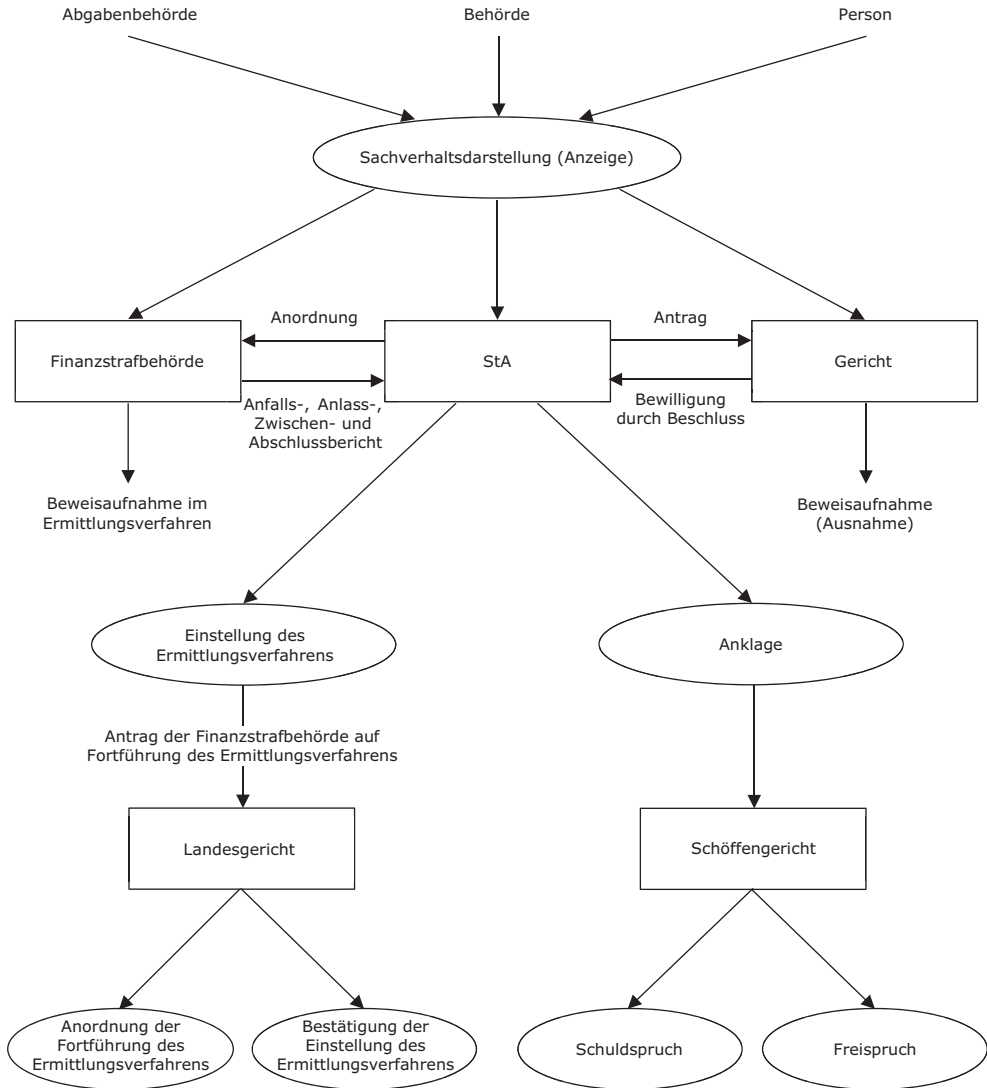
905 Vgl OGH 15.4.2015, 13 Os 115/14g; Kert, in Bertl et al, Bilanzrechtstage 2014, 205.

906 R/N/H/K, FinStrG I<sup>4</sup> § 39 Rz 4.

907 Schmoller, in Leitner, Finanzstrafrecht 2012, 16; Lässig, in WK<sup>3</sup> FinStrG § 39 Rz 28.

908 So Schmoller, ZWF 2016, 37.





## 1.4. Grundsätze im gerichtlichen Finanzstrafverfahren

### 1.4.1. Anklagegrundsatz

**3295** Der Anklagegrundsatz ist verfassungsmäßig durch Art 90 Abs 2 B-VG vorgegeben und im gerichtlichen Finanzstrafverfahren sowohl formell als auch materiell verwirklicht (vgl im Unterschied dazu das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren, in dem die formelle Seite des Anklagegrundsatzes nicht verwirklicht ist; Rz 2639).

**3296** Der Anklagegrundsatz (§ 4 StPO) bewirkt die Trennung von Richter und Ankläger. Eine Straftat darf nur dann gerichtlich verfolgt werden, wenn dies von der StA verlangt wird.

Die Einleitung einer Strafverfolgung durch das Gericht selbst ist nicht zulässig. Das Strafverfahren darf nur so lange fortgesetzt werden, als der Verfolgungsantrag der StA aufrecht ist. Tritt die StA von der Verfolgung zurück, muss das Gericht grds das Verfahren einstellen (§ 227 Abs 1 StPO) oder bei Rücktritt in der Hauptverhandlung einen Freispruch fällen (§ 214; vgl § 259 Z 2 StPO). Die Frage, ob eine gerichtliche Zuständigkeit besteht, obliegt nach Einbringung der Anklage jedoch allein dem Gericht (§ 212; § 214; Rz 3676). Der der Anklage zugrunde liegende Sachverhalt muss mit dem des Urteils ident sein (Identität der Tat; § 267 StPO). Überschreitet das Urteil die Anklage, liegt der Nichtigkeitsgrund der Überschreitung der Anklage vor (§ 281 Abs 1 Z 8 StPO). An die rechtliche Beurteilung des unter Anklage gestellten Sachverhalts ist das Gericht hingegen nicht gebunden.<sup>819</sup>

#### 1.4.2. Amtswegigkeit des Verfahrens – Instruktionsmaxime – Officialmaxime

Der Grundsatz der Amtswegigkeit gilt im gerichtlichen Finanzstrafverfahren ebenso wie im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren (vgl dazu Rz 2640). **3297**

Finanzstrafbehörde und StA sind verpflichtet, von Amts wegen ein Ermittlungsverfahren zu führen, sobald sie Kenntnis vom Verdacht eines gerichtlich zu ahndenden Finanzvergehens erlangen (§ 2 Abs 1 StPO; § 82 Abs 2 iVm § 196). Ein Antrag oder sonstiger Rechtsakt einer Privatperson oder eines anderen staatlichen Organs ist für die Einleitung eines Ermittlungsverfahrens nicht erforderlich.<sup>820</sup> Finanzstrafbehörde und StA haben für die Aufklärung aller Straftaten zu sorgen, die ihnen in amtlicher Eigenschaft bekannt werden.<sup>821</sup> **3298**

Im Hauptverfahren obliegt es dann dem Gericht, von Amts wegen die der Anklage zugrunde liegende Tat und die Schuld des Angeklagten aufzuklären (§ 2 Abs 2 StPO). An Beweisanträge der Parteien ist das Gericht zwar nicht gebunden, die ungerechtfertigte Abweisung von Beweisanträgen kann jedoch die Nichtigkeit des Urteils begründen (§ 281 Abs 1 Z 4 StPO).<sup>822</sup> **3299**

#### 1.4.3. Objektivität der Strafverfolgungsbehörden

Der Grundsatz der Objektivität ist verfassungsmäßig durch Art 6 Abs 1 EMRK vorgegeben. Richter, Staatsanwälte und die Finanzstrafbehörde sind verpflichtet, ihr Amt unparteilich und unvoreingenommen auszuüben und jeden Anschein an Befangenheit zu vermeiden (§ 3 Abs 2 StPO). Belastende und entlastende Umstände sind in gleicher Weise zu berücksichtigen (vgl dazu im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren Rz 2645).<sup>823</sup> **3300**

#### 1.4.4. Freie Beweiswürdigung und Zweifelsgrundsatz

Der Grundsatz der freien Beweiswürdigung eröffnet dem Gericht ein Ermessen in der Beurteilung der Beweiskraft von Beweismitteln. Über die Frage, ob eine Tatsache als **3301**

819 *Wiederin*, in WK-StPO § 4 Rz 42 ff.

820 *Schmoller*, in WK-StPO § 2 Rz 6.

821 *Fabrizy*, StPO<sup>12</sup> § 2 Rz 1.

822 *Fabrizy*, StPO<sup>12</sup> § 2 Rz 2.

823 *Fabrizy*, StPO<sup>12</sup> § 3 Rz 4 und 5; *Seiler*, Strafprozessrecht<sup>15</sup> Rz 51.