

JUDIT JACSÓ*

Entwicklungstendenzen des österreichischen Finanzstrafrechts

I. Einleitende Gedanken

Das effiziente Vorgehen gegen Steuersünder ist ein zentrales Anliegen sowohl der Europäischen Union als auch in ihren Mitgliedstaaten geworden. Die Wirtschaftskrise hat wesentlich dazu beigetragen, dass die Mitgliedstaaten versucht haben, gegen diese Kriminalitätsform mit verstärkten Mitteln aufzutreten.¹ Die organisierte Steuerkriminalität richtet sich regelmäßig gegen das Finanzaufkommen der Mitgliedstaaten und zugleich unmittelbar – soweit es die Mehrwertsteuer betrifft – gegen das Finanzaufkommen der Europäischen Union. Die Kommission hat schon in 2006 die Mitteilung hinsichtlich der Notwendigkeit der Entwicklung einer *koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetruges* vorgelegt, in welche bereits *strafrechtlichen Maßnahmen* erwogen wurden. Die Kommission hat versucht die mit Steuerbetrug verbundenen Gesamtschäden zu schätzen und berief sich hierbei auf die in der Wirtschaftsfachliteratur zu findenden Schätzungen, denen zufolge die Steuerausfälle auf Grund von Steuerbetrug etwa 2% bis 2,5 % des BIP ausmachen.² Die *Kommission* verfasste im Jahre 2011 eine Mitteilung über das *Gesamtkonzept zum Schutz von Steuergeldern*, darin die bislang getrennt erörterten *strafrechtlichen und verwaltungsrechtlichen* Maßnahmen nun in einem Gesamtkonzept zusammengefasst wurden.³ Es ist hervorzuheben, dass durch den

* egyetemi docens, Miskolci Egyetem, Grundlage für den Beitrag war das von der Alexander-von-Humboldt-Stiftung geförderte Forschungsprojekt „Europäisierung des Steuerstrafrechts am Beispiel der gesetzlichen Regelungen in Deutschland, Österreich und Ungarn“.

¹ Siehe dazu JACSÓ JUDIT: *Neue Wege zur Bekämpfung der Steuerhinterziehung durch den Straftatbestand des Haushaltsbetrugs im ungarischen StGB*. ZStW 2015/127, pp. 187–224.

² Mitteilung der Kommission an den Rat, an das Europäische Parlament und an den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss hinsichtlich der Notwendigkeit der Entwicklung einer koordinierten Strategie zur Verbesserung der Bekämpfung des Steuerbetruges. Im Folgenden: Mitteilung der Kommission KOM(2006) 254, Brüssel, 31.5.2006, p. 3.

³ Mitteilung der Kommission an das Europäische Parlament, den Rat, den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss und den Ausschuss der Regionen, Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Union durch strafrechtliche Vorschriften und verwaltungsrechtliche Untersuchungen Gesamtkonzept zum Schutz von Steuergeldern, KOM(2011) 293 endg., Brüssel, 26.5.2011., p. 2.

Vertrag von Lissabon weitere Mittel zum effektiveren Schutz der finanziellen Interessen der EU zur Verfügung gestellt wurden.⁴

Die nationalen Gesetzgeber haben aber auch damit parallel versucht, gegen die Steuerkriminalität mit neuen und effektiveren Mittel aufzutreten. Diverse *Steuerstrafrechtsreformen* sind durchgeführt worden, die einerseits zur Ausdehnung des Schutzbereichs der inländischen Regelungen für bestimmte Steuerbereiche, bei denen auf EU-Ebene eine gewisse Harmonisierung stattgefunden hat⁵, bzw. andererseits zur Verschärfung der Sanktionierung der besonders schweren Fälle der Steuerhinterziehung beigetragen haben. Es kann auch in dieser Reihe das Strafrechtsänderungsgesetz 2011⁶ in Ungarn erwähnt werden, wodurch ein ganz neues Konzept durch die Einführung des einheitlichen Haushaltsbetrugstatbestandes eingeführt wurde.⁷

In *Österreich* wurde 2010 die große Reform des Finanzstrafrechts abgeschlossen, die die Regelungen über schwere Formen der Abgabendelinquenz der schweizerischen Lösung des Steuerbetrugs annähert hat.⁸ Abweichend von der ungarischen Regelung sind die materiellen steuerstrafrechtsbezogenen Vorschriften in Österreich in einem *eigenständigen Gesetzbuch* – Finanzstrafgesetz⁹ (FinStrG) – geregelt. Die Ausgestaltung der Regelungen in Österreich und Ungarn weisen *deutliche Unterschiede* auf. Das österreichische System regelt neben der Abgabenhinterziehung unter dem Begriff des Abgabenbetruges bestimmte Arten der Steuerkriminalität, die mit besonderer krimineller Energie – z. B. betrügerischen Machenschaften (u.a. Urkundenmanipulation) – begangen werden, in besonderer Weise. Im vorliegenden Beitrag werden die grundlegenden Merkmale des österreichischen Finanzstrafgesetzes dargestellt, darauf folgend wird auf den neuen Straftatbestand des Abgabenbetruges eingegangen. Zum Schluss werden einige wesentliche Unterschiede zwischen den nationalen Regelungen hervorgehoben.

⁴ Siehe dazu die Richtlinie über die strafrechtliche Bekämpfung von gegen die finanziellen Interessen der Europäischen Union gerichtetem Betrug, am 5. Juli 2017 vom Präsident des Europäischen Parlaments und vom Präsident des Rates unterzeichnet, aber im Amtsblatt noch nicht veröffentlicht. [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CONSIL:PE_32_2017_INIT&from=DE\(07.07.2017\)](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CONSIL:PE_32_2017_INIT&from=DE(07.07.2017))

⁵ Siehe näher dazu die deutsche Regelung des § 370 AO Abs. 6 AO.

⁶ Gesetz Nr. LXIII aus dem Jahr 2011 über die Änderung des Strafgesetzbuchs Nr. IV aus dem Jahr 1978 und über die Änderung anderer mit den Finanzdelikten zusammenhängender Gesetze.

⁷ Siehe bspw.: MOLNÁR GÁBOR MIKLÓS: *Az adócsalás a költségvetési csalásban*. Budapest, 2011., GULA JÓZSEF: *Költségvetési csalás*. In: Horváth Tibor – Lévay Miklós (szerk.): *Magyar Büntetőjog. Különös rész*. Budapest, 2013, pp. 603–613., KARSAI KRISZTINA: *XXXIX. Fejezet: A költségvetési károsító bűncselekmények*. In: Karsai Krisztina (szerk.): *Kommentár a büntető törvénykönyvhöz*. Budapest, 2013. pp. 831–837.; HÁGER TAMÁS: *A költségvetési csalás pénzügyi, anyagi jogi és bizonyítási alapjai, különös tekintettel a terhelt vallomására*. Jogelméleti Szemle 2014/1, pp. 20–37.; KONDOROSI ANDRÁS: *A költségvetési csalás és az egység-többség kérdése*. *Gazdaság és Jog* 2014/11, pp. 14–19.; MOLNÁR GÁBOR MIKLÓS: *XXXIX. Fejezet: A költségvetést károsító bűncselekmények*. In: Kónya István (szerk.): *Magyar Büntetőjog. Kommentár a gyakorlat számára*. 3 kiadás, Budapest, 2015. pp. 1496–1604.; JACSÓ JUDIT: *Az adócsalás elleni büntetőjogi fellépés: Uniós törekvések, tagállami reformok*. In: Róth Erika (szerk.): *Decem anni in Europeae Unione V., Tanulmányok a büntügyi tudományok köréből*. Miskolc, 2016. pp. 118–160.

⁸ Siehe dazu aus der ungarischen Literatur: JACSÓ JUDIT: *Az adócsalás elleni büntetőjogi fellépés aktuális tendenciái az Európai Unióban: különös tekintettel a német, az osztrák és a magyar szabályozásra*. in: *Inzelt Éva* (szerk.): *Válogatás a 2014-ben és 2015-ben tartott tudományos rendezvények előadásáiból*. Magyar Kriminológiai Társaság. Budapest, 2015, pp. 175–200.

⁹ Bundesgesetz vom 26. Juni 1958, betreffend das Finanzstrafrecht und das Finanzstrafverfahrensrecht (Finanzstrafgesetz - FinStrG.) Im Weiteren: FinStrG.

II. Im Allgemeinen über das österreichische Abgabenstrafrecht

1. Die Quellen und System

Ähnlich zur Aufteilung des Kernstrafrechts besteht das FinStrG ebenso aus einem Allgemeinen Teil (AT) und einem Besonderen Teil (BT), danach sind die verfahrensrechtlichen Vorschriften eingegliedert. Im AT sind die allgemein für den gesamten BT geltenden Vorschriften zu finden, der BT enthält die Beschreibung der einzelnen Finanzdelikte und die dazu gehörenden Sanktionen.

Es stellt sich zunächst die Frage, in welchem Verhältnis das FinStrG zum österreichischen Strafgesetzbuch steht. Der Allgemeine Teil des österreichischen StGB (öStGB)¹⁰ ist in Finanzstrafsachen nicht anzuwenden.¹¹ Ausgenommen von dieser Hauptregel sind nur einige Sonderregelungen, wie z.B. bezüglich der Strafbemessungsregelung im § 23 Abs. 2 FinStrG¹². In diesem Paragraph wird explizit auf die Anwendung einiger Bestimmungen des öStGB hingewiesen. Diese Regelungen sind zum Zwecke der Rechtsvereinheitlichung übernommen worden, daraus folgt aber gemäß der Argumentation a contrario, dass die nicht genannten Normen des Allgemeinen Teiles des öStGB nicht anzuwenden sind. Eine allgemeine subsidiäre Anwendung des öStGB kommt daher nicht in Betracht.¹³ Die für die Finanzvergehen geltenden eigenständigen Vorschriften weisen jedoch in vielerlei Hinsicht Gemeinsamkeiten mit dem Kernstrafrecht auf, sodass es sich nicht um eine grundlegend andere Regelung handelt.¹⁴

Was den *Besonderen Teil* betrifft, ist anzumerken, dass das FinStrG nicht alle Finanzvergehen (Finanzordnungswidrigkeiten) regelt, sondern diese auch in anderen Bundesgesetzen zu finden sind, auf welche die Vorschriften des FinStrG Anwendung finden.¹⁵ Eine Einschränkung des Anwendungsbereiches des FinStrG enthält § 254 Abs. 1, demnach für die landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgaben anstatt des FinStrG das *Verwaltungsstrafgesetz*¹⁶ angewandt wird. Eine Ausnahme bildet nur die Regelung der Selbstanzeige (§ 29 FinStrG).

Unter den allgemeinen Bestimmungen des FinStrG (§ 1) ist der *Begriff des Finanzvergehens* geregelt, demnach als Finanzvergehen die Handlungen oder Unterlassungen von *natürlichen Personen* gelten, die in den §§ 33 bis 52 FinStrG mit Strafe bedroht sind. Als weiteres Charakteristikum des österreichischen Finanzstrafrechts im Vergleich zu den deutschen und ungarischen Regelungen, bei denen ausschließlich natürliche Personen zur strafrechtlichen Verantwortung gezogen werden können, kann genannt wer-

¹⁰ Bundesgesetz vom 23. Jänner 1974 über die mit gerichtlicher Strafe bedrohten Handlungen (Strafgesetzbuch - StGB).

¹¹ Vgl. LEITNER, ROMAN – PLÜCKHAHN, OTTO: *Finanzstrafrecht kompakt*, 3. Aufl. Wien, 2015, pp. 1–2. Dies ergibt sich auch aus der Entscheidung des OGH, danach der AT des FinStrG „umfassende“ und „abschließende“ Regelungen beinhaltet (OGH 23.04.2008 13Os16/08i).

¹² §§ 32 bis 35 öStGB.

¹³ LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 1.

¹⁴ Siehe darüber weiteres bei LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 5., p. 51.

¹⁵ Siehe § 1 Abs. 1 FinStrG. Es kann als eine Gemeinsamkeit mit dem Kernstrafrecht aufgefasst werden, dass im öStGB ebenso nicht alle Straftaten geregelt sind.

¹⁶ Verwaltungsstrafgesetz 1991 – VStG StF: BGBl. Nr. 52/1991 (WV) (im Weiteren: VStG)

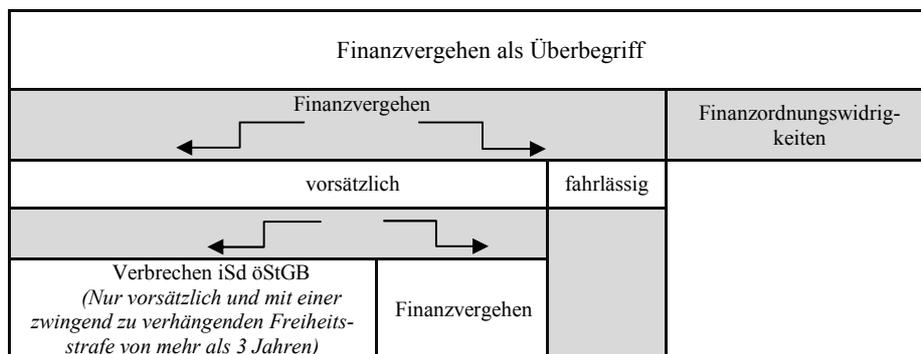
den, dass in Österreich nicht nur natürliche Personen, sondern auch Verbände im Sinne des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes¹⁷ für Finanzvergehen verantwortlich sind.¹⁸

Finanzvergehen sind aber nach dem zweiten Satz des § 1 Abs. 1. FinStrG auch „*andere ausdrücklich mit Strafe bedrohte Taten, wenn sie in einem Bundesgesetz als Finanzvergehen oder als Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet sind.*“ Daraus lässt sich schließen, dass das FinStrG einen *eigenständigen Begriff des Vergehens* verwendet und knüpft diesen nicht an das Kernstrafrecht. Unter die Definition des Finanzvergehens *im weiteren Sinne* (oder als Überbegriff) fallen auch Finanzordnungswidrigkeiten. Die FinStrG-Novelle 2010 verzichtete diesbezüglich auf die Einführung eines neuen Begriffs, wie z.B. Finanzstraftaten und behält den Begriff des Finanzvergehens bei.

Denkt man aber an Finanzvergehen im engeren Sinn, ist zu betonen, dass bestimmte Finanzvergehen seit 1.1. 2011 als Verbrechen im Sinne des § 17 Abs. 1 öStGB gelten. Gemäß § 1 Abs. 3 FinStrG sind die vorsätzliche Finanzvergehen nämlich als Verbrechen einzustufen, wenn sie „*mit einer zwingend zu verhängenden Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht sind*“. Somit sind drei Voraussetzungen zugleich zu erfüllen: a) als Strafe muss Freiheitsstrafe vorgesehen sein; b) diese Sanktion ist zwingend und nicht alternativ zu verhängen; c) der Höhe muss die drei Jahre übersteigen. Es stellt sich zunächst die Frage, bei welchen Finanzvergehen diese Bedingungen erfüllt sind. Das FinStrG sieht diese Sanktion bei der bandenmäßigen und der gewaltsamen Begehung von bestimmten Finanzvergehen (§ 38a FinStrG) bzw. beim neu eingeführten Abgabebetrag (§ 39 FinStrG) vor. Bei dem Erstgenannten liegt die Voraussetzung der zwingend zu verhängenden Freiheitsstrafe gemäß § 38a Abs. 2 lit. a) FinStrG in Fällen vor, welche in die Gerichtszuständigkeit fallen, das heißt, vorsätzlich und auf einen Wertbetrag von über 100.000 Euro begangen worden sind. Bei dem Abgabebetragstatbestand liegt diese Voraussetzung dann vor, wenn die Tat auf einen 250.000 Euro übersteigenden strafbestimmenden Wertbetrag begangen worden ist (§ 39 Abs. 3 lit. b FinStrG). Somit ist die Wertgrenze bei dem Abgabebetrag höher festgestellt. Unter dieser Wertgrenze sieht das Gesetz zwar auch eine zwingend zu verhängende Freiheitsstrafe vor, deren Höhe aber unter drei Jahren liegen soll. Bemerkenswerterweise fällt aber die subsidiär ausgestaltete gewerbsmäßige Tatbegehung (§ 38 FinStrG) nicht unter den Begriff des Verbrechens es sei denn, dass die Voraussetzungen der bandenmäßigen oder gewaltsamen Begehung vorliegen.

¹⁷ Bundesgesetz über die Verantwortlichkeit von Verbänden für Straftaten (Verbandsverantwortlichkeitsgesetz – VbVG) StF: BGBl. I Nr. 151/2005 (NR: GP XXII RV 994 AB 1077 S. 122. BR: AB 7387 S. 725.)

¹⁸ § 1 Abs. 2 FinStrG. Die Regelung über die Verantwortlichkeit von Verbänden enthält § 28a FinStrG.



Z. B.: bei einem Abgabebetrag unter 250.000 Euro Wertbetrag stellt die Tat ein Finanzvergehen dar, darüber aber ein Verbrechen im Sinne des § 17 öStGB.

Finanzvergehen						
	Bezüglich Steuern			Zoll		
	Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG)	Fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG)	Finanzordnungswidrigkeiten (§ 49 FinStrG)	Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§ 35 FinStrG)	Verzollungs-umgehung: fahrlässige Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (§ 36 FinStrG)	Abgabehlehrei (§ 37 FinStrG)
Bandenmäßige Tatbegehung (§ 38a FinStrG)	√	-	-	√ bei Gerichtszuständigkeit stellt die Tat ein Verbrechen dar!	-	√
Tatbegehung unter Gewaltanwendung	-	-	-	nur Schmuggel	-	-
Abgabebetrag	√			√		√

In der folgenden Tabelle soll das System der Finanzvergehen veranschaulicht dargestellt werden.

Die wichtigsten Elemente des Steuerstrafrechtssystems in Österreich

Finanzvergehen im FinStrG	
Abgabenhinterziehung	§ 33
Fahrlässige Abgabenverkürzung	§ 34
Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben	§ 35
Verzollungsumgehung: fahrlässige Verkürzung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben	§ 36
Abgabenhehlerei	§ 37
Strafe bei gewerbsmäßigen Tatbegehung	§ 38
Strafe bei Begehung als Mitglied einer Bande oder unter Gewaltanwendung	§ 38a
Abgabebetrag	§ 39

Da § 38 bzw. § 38a FinStrG qualifizierende Umstände regelt, so sind als *Grundtatbestände* des Finanzstrafrechts folgende Finanzvergehen einzuordnen: Abgabenhinterziehung, Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben, Abgabenhehlerei, Abgabebetrag. Zwar scheint der Straftatbestand des *Abgabebetrag*s eine selbständige Tat zu sein, ist er trotzdem nach herrschender Meinung als *qualifiziertes Finanzvergehen* anzusehen.¹⁹

Eine Besonderheit des österreichischen Finanzstrafrechts ist, dass es neben der vorsätzlichen Abgabenhinterziehung auch die *fahrlässige Abgabenverkürzung* regelt, wofür aber eine besonders milde Strafdrohung (Geldstrafe bis 100 % des Verkürzungsbetrages) vorgesehen ist.

2. Geschichte und kriminalpolitische Fragen der Steuerhinterziehung

In Österreich wurde in den letzten Jahren ein Augenmerk auf die *besonders schädlichen Praktiken der Steuerhinterziehung* gelegt. Der Kernpunkt der Reformen war die *Verschärfung der Sanktionierung* der besonders schweren Fälle. Einer der wichtigsten Schritte erfolgte durch die *FinStrG-Novelle 1998*. Bezüglich der *Abgabenhinterziehung* ist hervorzuheben, dass durch diese Novelle eine *Anhebung der Freiheitsstrafdrohungen (zweijährige Freiheitsstrafe)* erfolgte, sowie die *gewerbsmäßige Abgabenhinterziehung* eingeführt worden ist, für die eine Geldstrafe bis zum Dreifachen des Verkürzungsbetrages und zusätzlich eine Freiheitsstrafe von bis zu drei Jahren vorgesehen wurde. Eine Verschärfung der Strafdrohung erfolgte auch in den Jahren 2004 und 2006. Mit diesen Änderungen wurden die Verbesserung der Präventivwirkung und die

¹⁹ Siehe über die irreführende Bezeichnung des Tatbestandes KERT, ROBERT: *Der Abgabebetrag nach § 39 FinStrG*. In: Bertl et al.: *Neue Grenzen der Gestaltung für Bilanz und Steuern*. Wiener Bilanzstrafrechtstage 2014, pp. 203–227.

Angleichung der Strafdrohung an die bei den Vermögensdelikten vorgesehenen Sanktionshöhen beabsichtigt.²⁰

Österreich hat nun aber zum 01.01.2011 eine große Finanzstrafrechtsreform durchgeführt. Hier wurde nunmehr das Verbrechen des *Abgabenbetrugs* als Qualifikation der „einfachen“ Abgabenhinterziehung, des Schmuggels, der Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben und der Abgabenehlerlei eingeführt; insofern orientiert sich das österreichische Finanzstrafrecht in der Zielsetzung an der schweizerischen Lösung des Steuerstrafrechts.²¹ Im Steuerstrafrecht in der Schweiz wird ebenso einen Unterschied zwischen Steuerhinterziehung und Steuerbetrug gemacht. Ein Nachteil dieses Modells ist seine Differenziertheit, da die Einordnung der Handlung und deren Rechtsfolge nach Steuerart unterschiedlich ausgestaltet sind. Dies wurde aber durch die österreichische Reform nicht übernommen. In der Schweiz stellt das Abgabebetrag ein Vergehen dar, wenn es um direkte Bundessteuern (z.B. Einkommensteuern) geht. Handelt es sich hingegen bei indirekten Steuern (z.B. Mehrwertsteuer), die im Rahmen des Verwaltungsstrafrechts geregelt sind, um ein Verbrechen. Die zum Abgabebetrag Umstände sind unterschiedlich bestimmt. Im System des Steuerharmonisierungsgesetzes/Direkten Bundessteuergesetzes für die Einkommen und Vermögenssteuern wird das sog. „Urkundenmodell“ verwendet, hingegen bei den indirekten Steuern das sog. „Arglistmodell“. Das erstgenannte bedeutet, dass die Tatbegehung mit Anwendung von gefälschten Urkunden erfolgen soll. Das Arglistmodell erfasst einen breiteren Kreis von „betrügerischen“ Handlungen.²² Der österreichische Gesetzgeber hat damit das Finanzstrafrecht dem Betrugsstrafrecht angepasst.²³ Es wird somit ein *abgestuftes Regelungsmodell von detaillierten Qualifikationen* eingeführt.

Nach der ersten Alternative der neuen Vorschrift²⁴ ist ein Finanzvergehen in der qualifizierten Form des Abgabebetrugs verwirklicht, wenn die Tat unter Verwendung falscher Urkunden, Daten oder Beweismittel etc. oder unter Verwendung von Scheingeschäften oder Scheinhandlungen begangen wird. Eine eigene Tatbestandsvariante²⁵ stellt der Fall dar, in dem der Täter Vorsteuerbeträge geltend macht, denen keine Lieferungen oder sonstige Leistungen zugrunde liegen; wobei die Abgrenzung zwischen beiden Tatbestandsvarianten nicht immer eindeutig gelingen wird. Diese Variante ist nur auf gerichtlich zu ahndende Abgabenhinterziehung anwendbar.

Mit der *FinStrG-Novelle 2010* versuchte aber der Gesetzgeber neue Mittel im Kampf gegen die Steuersünder einzusetzen. Vor dem Inkrafttreten dieser Novelle waren die Finanzdelikte als Finanzvergehen einzustufen, weil der Allgemeine Teil des öStGB in Fi-

²⁰ Siehe darüber mehr noch in Erläuterung zum § 39; BRANDL, RAINER – LEITNER, ROMAN – SCHROTTMEYER, NORBERT – TOIFL, GERALD: *SWK-Spezial Finanzstrafgesetznovelle 2010*. Vollständige Erstkommentierung. Wien, 2010, p. 63.

²¹ Siehe dazu BRANDL et. al. 2010, pp.75–76. Siehe zur schweizerischen Regelung bei DANNECKER, GERHARD: *Abgabenhinterziehung und Betrug im europäischen Rechtsvergleich. Der österreichische Abgabebetrag – Modellcharakter für Europa?* In: Leitner, Roman (Hrsg.): *Finanzstrafrecht 2012*, Wien, 2012, pp. 94–96.

²² DANNECKER 2012, p. 95.

²³ DANNECKER 2012, p. 63.

²⁴ § 39 Abs. 1 FinStrG.

²⁵ § 39 Abs. 2 FinStrG.

nanzstrafsachen nicht anzuwenden war.²⁶ Das Steuerreformgesetz 2005 verursachte diesbezüglich Unsicherheit in der Rechtsanwendung, da für die qualifizierte Abgabenhinterziehung eine Freiheitsstrafandrohung von mehr als drei Jahren eingeführt worden war. Es wurde aber nicht klar geregelt, ob es sich hier aufgrund der Höhe der Freiheitsstrafe um ein Verbrechen im Sinne des § 17 öStGB handelt. Eine Klarstellung erfolgte durch die FinStrG-Novelle 2010, welche unter § 1 Abs. 3 FinStrG nunmehr einführte, dass „*vorsätzliche Finanzvergehen, die mit einer zwingend zu verhängenden Freiheitsstrafe von mehr als drei Jahren bedroht sind, sind Verbrechen im Sinne des § 17 Abs. 1 StGB.*“

Neben der Einführung der Strafvorschrift über den Abgabebetrag wurde durch die Finanzstrafrechtsnovelle 2010 ein weiterer gegenüber dem Abgabebetrag jedoch subsidiärer Qualifikationstatbestand geschaffen, die *bandenmäßige Abgabenhinterziehung*. Danach ist die Begehung einer Abgabenhinterziehung unter erhöhte Strafdrohung gestellt, wenn sie von einer Bande begangen wird, die sich zu solchen Taten verbunden hat und die Tat in die Zuständigkeit des Gerichts – Schadenshöhe mehr als 100.000 Euro – fällt. Vor der FinStrG-Novelle 2010 war diese Qualifizierung nur auf den Schmuggel beschränkt.²⁷

Es soll schließlich darauf hingewiesen werden, dass die FinStrG-Novelle 2014²⁸ bezüglich des im österreichischen Finanzstrafrecht bekannten *Rechtsinstituts der Selbstanzeige* wesentliche Änderungen mitgebracht hat.²⁹

3. *Differentia Specifica des österreichischen Steuerstrafrechts*

Das Finanzstrafrecht ist in Österreich nach dem *Wertbetragssystem* ausgestaltet.³⁰ Dies bedeutet, dass der Strafrahmen der Geldstrafe bzw. der Freiheitsstrafe bei den Finanzvergehen Abgabenhinterziehung, Schmuggel oder Abgabebetrag nach den Verkürzungsbeträgen ausgerichtet ist. Bei der *Abgabenhinterziehung* kann die *Geldstrafe* „*bis zum zweifachen des für den Strafrahmen maßgeblichen Verkürzungsbetrages (der ungerechtfertigten Abgabengutschrift)*“ betragen.³¹

Hervorgehoben werden muss bezüglich der *Wertbeträge*, dass diese nach der Rechtsprechung *kein objektives Tatbestandsmerkmal* darstellen.³² Daraus folgt, dass der Verkürzungsvorsatz des Täters sich nicht auf die Höhe des strafbestimmenden Wertbetrags erstrecken muss, es genügt, wenn „*die Abgabenverkürzung dem Grunde nach vorsätzlich*“ begangen wird.³³

²⁶ In der Strafzumessungsregel (§ 23 Abs. 2) war der einzige Hinweis auf die sinngemäße Anwendung des Kernstrafrechts (§§ 32–35 öStGB) zu finden.

²⁷ In der Schweiz wurde die bandenmäßige Begehung Anfang 2009 in das Steuerstrafrecht als Qualifikation des Abgabebetrag eingeführt. Vgl. DANNECKER 2012, 95.

²⁸ Bundesgesetz, mit dem das Finanzstrafgesetz geändert wird (Finanzstrafgesetznovelle 2014 – FinStrG-Novelle 2014), 177 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXV. GP

²⁹ LEITNER, ROMAN – LEHNER, ALEXANDER: *Selbstanzeige in Österreich. Wesentliche Eckpunkte und Vergleich zur Rechtslage in Deutschland*. NZWiSt 2015/2, pp. 52–59.

³⁰ BRANDL et. al. 2010, p. 6.

³¹ § 33 Abs. 5 FinStrG.

³² Daraus lässt sich aus dem Gesetzestext über die Geldstrafe bei der Abgabenhinterziehung auch schließen. § 33 Abs. 5. S. 2 FinStrG.

³³ BRANDL et. al. 2010, p. 56.

Auch das österreichische Finanzstrafrecht kennt das *Rechtsinstitut der Selbstanzeige* als Strafaufhebungsgrund (daneben ist auch noch der Rücktritt vom Versuch³⁴ möglich). Gemäß Art. 29 Abs. 1 FinStrG wird jemand, der sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, insoweit straffrei, als er „seine Verfehlung darlegt“. Zwei Fragen sollten an dieser Stelle geklärt werden:

Zum einen ist fraglich bei welcher Behörde die Selbstanzeige eingehen muss. Vor der FinStrG-Novelle 2010 war dazu die örtlich und sachlich zuständige Behörde erforderlich. Nach der geltenden Fassung der Regelung wird aber nur noch zwischen Verfehlungen gegenüber Zollämtern bzw. gegenüber Finanzämtern unterschieden. Dementsprechend hängt die Zuständigkeit für die Selbstanzeige davon ab, ob die Abgabe vom Zollamt oder vom Finanzamt zu erheben bzw. zu vollziehen ist. Die Selbstanzeige kann unabhängig von der örtlichen oder sachlichen Zuständigkeit bei jedem Finanz- bzw. Zollamt erstattet werden. So besteht die Gefahr nicht mehr, dass die Wirkung der Strafaufhebung nicht eintritt.³⁵

Die zweite wichtige Frage ist, unter welchen Voraussetzungen eine Selbstanzeige ihre strafbefreiende Wirkung entfalten kann. Die diesbezüglich einschlägige Regel ist in § 29 Abs. 2 FinStrG zu finden.³⁶ In der heute geltenden Fassung kommt zum Ausdruck, dass neben der Offenlegung der bedeutsamen Umstände die tatsächliche Schadensgut-machung entscheidend ist, welche binnen einer bestimmten Frist zu erfolgen ist.

Wichtig ist zu untersuchen, welche *Sanktionen im FinStrG* geregelt sind. Das FinStrG regelt vier Sanktionsarten: a) Freiheitsstrafe (gegebenenfalls die Ersatzfreiheitsstrafe); b) Geldstrafe; c) Verfall (Wertersatz); d) im Fall der Verbandsverantwortlichkeit die Verbandsgeldbuße. Als *Nebenfolge* wird darin der Entzug von Berechtigungen geregelt.³⁷

Es muss betont werden, dass das Finanzstrafrecht ein *eigenständiges Sanktionssystem* enthält, welches anders als im Kernstrafrecht konstruiert ist. Im Mittelpunkt des Sanktionssystems des Strafgesetzbuches steht die Freiheitsstrafe, im Finanzstrafrecht ist hingegen die *primäre Strafe die Geldstrafe*³⁸, die sich regelmäßig anhand eines Vielfachen der Abgabenverkürzungsbetrages bestimmen lässt. Entscheidend ist dabei nach dem Gesetzeswortlaut der „*strafbestimmende Wertbetrag*“.³⁹ Somit wird das im Strafgesetz verankerte Tagessatzsystem im Finanzstrafrecht nicht angewandt. *Leitner/Plückhahn* bemerkt zu Recht diesbezüglich kritisch, dass wegen des mangelnden Tagessatzsystems die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Verurteilten in der Praxis nicht hinreichend berücksichtigt werden kann.⁴⁰ Neben der Geldstrafe ist eine *Freiheits-*

³⁴ § 14 Abs. 1 FinStrG

³⁵ LEITNER – LEHNER 2015, pp. 52–59.

³⁶ § 29 Abs. 2 FinStrG.

³⁷ Danach kann auf Grund eines Bundesgesetzes die erlangte Berechtigung zur Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit entzogen werden, wenn diese vom Berechtigten zur Begehung der Tat missbraucht wurde (§ 28 FinStrG).

³⁸ Gemäß § 16 FinStrG beträgt die Mindesthöhe der Geldstrafe 20 Euro. Die Geldstrafen fließen dem Bund zu.

³⁹ BRANDL et. al. 2010, p. 56. Diese Bezeichnung erklärt sich damit, dass diese Verkürzungsbeträge entscheidend für die Höhe der Geldstrafe sind, danach ist sie nämlich zu bestimmen. Das FinStrG verwendet den Ausdruck „der für den Strafrahmen maßgeblichen Verkürzungsbetrag“ im Straftatbestand der Abgabenhinterziehung (Siehe § 33 Abs. 5 FinStrG). Im Straftatbestand des Abgabebetrgs ist der Ausdruck „strafbestimmender Wertbetrag“ zu finden. Aus diesen Bezeichnungen lässt sich die wichtige Folge schließen, dass der Betrag vom Vorsatz des Täters nicht erfasst werden soll. (Vgl. LÄSSIG 2014, Rn. 4.)

⁴⁰ LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 40.

strafe zusätzlich nur zu verhängen, wenn davon entweder spezialpräventive oder generalpräventive Wirkung zu erwarten ist.

Im Sanktionssystem des Finanzstrafrechts hat die Reform im Jahre 2010 eine wesentliche Neuerung gebracht. Wie *Leitner/Plückhahn*⁴¹ feststellen, wurde im Finanzstrafrecht die Freiheitsstrafe ursprünglich als Nebenstrafe konzipiert, weil sie nur neben einer Geldstrafe, aber nicht ohne diese zu verhängen war. Die FinStrG-Novelle 2010 hat aber für zwei Straftatbestände (§ 38a und § 39 FinStrG), von denen der zweite erst neu eingeführt worden ist, *zwingende Freiheitsstrafe* vorgesehen. In diesen zwei Fällen ist die Lage umgekehrt, weil die Geldstrafe gegebenenfalls als Nebenstrafe verhängt werden kann. Grundsätzlich gilt aber im österreichischen Finanzstrafrecht noch immer der Grundsatz, dass von den Vermögensstrafen die Erreichung der durch das Finanzstrafrecht gesetzten Ziele zu erwarten ist - die zwei Straftatbestände, die zwingend Freiheitsstrafe vorsehen, gehören zu den Ausnahmefällen.

III. Allgemeine Merkmale des Tatbestandes des Abgabebetrag

Bei der Ausgestaltung des neuen Tatbestandes des Abgabebetrag hatte der Gesetzgeber den Aufbau des betragsqualifizierten schweren Betrugs vor Augen, um eine gleiche Bewertung der Delikte gewährleisten zu können. Wurde durch die betrügerische Handlung dem Fiskus Schaden verursacht, wurde dies vor der Reform nur im Finanzstrafrecht bewertend mit Geldstrafe bedroht.⁴² Im Kernstrafrecht wurde die gleiche Handlung über eine Wertgrenze von 50.000 Euro mit einer Freiheitsstrafe bis zu zehn Jahren bedroht.⁴³

Nebst der gewerbsmäßigen Abgabenhinterziehung wird in Österreich auf diesem Weg versucht, die abgabenrechtliche Schwere der Kriminalität zu bekämpfen.⁴⁴

Abgabebetrag =	Grunddelikt +	Qualifizierung	Erhöhte Strafdrohung	Einstufung
	<ul style="list-style-type: none"> - 1. Abgabenhinterziehung - 2. Schmuggel und Hinterziehung von Eingang- oder Ausgangsabgaben - 3. Abgabenhilferei 	<ul style="list-style-type: none"> - Wertbetrag (100.000/50.000 Euro) + -spezifische Betrugskomponente 	primär Freiheitsstrafe	Vergehen oder Verbrechen (ab 250.000 Euro)

⁴¹ LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 39.

⁴² § 22 Abs. 2 FinStrG enthält folgende Subsidiaritätsvorschrift: „Ist ein Finanzvergehen auf betrügerische Weise oder durch Täuschung begangen worden, so ist die Tat ausschließlich nach diesem Bundesgesetz zu ahnden.“ Diese Regelung hat vor der großen Finanzstrafrechtsreform auch gegolten.

⁴³ Siehe dazu LÄSSIG, § 39 FinStrG. In: Höpfel, Frank – Ratz, Eckart (Hrsg): Wiener Kommentar. 2. Aufl., Manz Verlag, Wien, (Stand: 1.12.2014, rdb.at) Rn 1.

⁴⁴ Siehe ausführlich über die Entstehungsgeschichte der Vorschrift bei LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, pp. 86–87.

Der Tatbestand des Abgabebetrag ist folgendermaßen aufgebaut:

Neben der Verwirklichung von den Tatbestandsmerkmalen von drei Straftaten („Grunddelikten“⁴⁵) – Abgabehinterziehung, Schmuggel oder Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben, Abgabehhehlerei – müssen die gesetzlich bestimmten *Qualifizierungsumstände (Wertbetrag und Betrugsähnlichkeit)* vorliegen.⁴⁶

Unter den Tatbestand des Abgabebetrages fallen ausschließlich bestimmte durch das Gericht zu ahndende Finanzvergehen, die bei denen der sog. „strafbestimmende Wertbetrag“ eine bestimmte Summe übersteigt.⁴⁷ Im Fall der Abgabehinterziehung liegt der maßgebliche Wertbetrag bei 100.000 Euro, bei Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben (Abgabehhehlerei) bei der Hälfte, bei 50.000 Euro.

Bezüglich der *Strafandrohung* ist es hervorzuheben, dass gemäß § 39 Abs. 3 FinStrG der Abgabebetrag *primär mit Freiheitsstrafe* bedroht ist. Die entscheidende Wertgrenze für die Sanktion liegt bei 250.000 Euro bzw. 500.000 Euro. Beträgt der strafbestimmende Wert genau 250.000 Euro oder fällt er darunter, ist die Tat mit einer *Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren* geahndet (daneben kann eine *Geldstrafe von bis zu einer Million Euro* verhängt werden und Verbände sind mit einer *Verbandsgeldbuße bis zu 2,5 Millionen Euro* zu bestrafen); liegt er *über 250.000 Euro* mit einer Freiheitsstrafe von *6 Monaten bis zu 5 Jahren* (neben einer vier Jahre nicht übersteigenden Freiheitsstrafe kann eine Geldstrafe bis zu 1,5 Millionen Euro verhängt werden und Verbände sind mit einer Verbandsgeldbuße bis zu fünf Millionen Euro zu bestrafen). Im Hinblick auf das Vorsatzerfordernis, das aus der Gerichtszuständigkeit ableitbar ist, und auf die Höhe der Freiheitsstrafe stellt der letztgenannte Fall ein *Verbrechen* iSd § 17 Abs. 1 öStGB dar. Übersteigt der Wertbetrag *500.000 Euro*, ist der Abgabebetrag mit einer deutlich höherer *Freiheitsstrafe (von 1 bis zu 10 Jahren)* zu bestrafen (neben einer acht Jahre nicht übersteigenden Freiheitsstrafe kann eine *Geldstrafe bis zu 2,5 Millionen Euro* und eine *Verbandsgeldbuße bis zum vierfachen des strafbestimmenden Wertbetrages* verhängt werden.)

In der Rechtsprechung und in der Literatur stellte sich rasch die wichtige Frage, ob die Betrugskomponente auf den gesamten Betrag erstrecken sollen oder es reicht, wenn dies bei einer gewissen Summe vorliegen.⁴⁸ Die Frage wurde durch den OGH entschieden.

Da der Abgabebetrag einen Qualifikationstatbestand darstellt, sind die objektiven Tatbestandsmerkmale des Grunddeliktes zu erfüllen und darüber hinaus müssen die spezifischen Wertbeträge (siehe oben) sowie die Betrugskomponente vorliegen. Die folgenden Delikte können gemäß § 39 Abs. 1 Grunddelikte sein:

- a) Abgabehinterziehung gemäß § 33 FinStrG,
- b) Schmuggel und Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gemäß § 35 FinStrG
- c) vorsätzliche Abgabehhehlerei gemäß § 37 Abs. 1 FinStrG.

Bezüglich der *Wertbeträge* war bis zur Entscheidung des OGH strittig, ob die Wertbetragskomponente bei jedem einzelnen Finanzvergehen gegeben sein soll oder ob die ein-

⁴⁵ LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 87.

⁴⁶ LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 86.

⁴⁷ § 53 FinStrG.

⁴⁸ Siehe diesbezüglich die Meinungsunterschiede bei LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 91.

zelen Wertbeträge vorher zusammengerechnet werden sollen.⁴⁹ Gemäß der OGH-Entscheidung normiert § 39 FinStrG „eine besondere Art des Zusammenrechnungsgrundsatzes“. Übereinstimmend mit der in der Literatur vertretenen Meinung wurde festgelegt, dass bei Vorliegen qualifizierenden Tatmodalitäten eine „Subsumtionseinheit sui generis zu bilden ist, wobei die einzelnen Straftaten ihre rechtliche Selbständigkeit behalten.“ „Teil dieser Subsumtionseinheit können aber ausschließlich solche Finanzvergehen sein, die unter Einsatz einer qualifizierenden Tatmodalität begangen worden sind, wobei immer nur gleichartige Finanzvergehen - zu einem Finanzvergehen (§ 39 Abs 3 lit a FinStrG) oder Verbrechen (§ 39 Abs 3 lit b oder lit c FinStrG) des Abgabebetruß - zusammenzufassen sind.“⁵⁰ In der Literatur hat die gleiche Auffassung Lässig vertreten.⁵¹

Unter der *Betrugskomponente* sind folgende objektive Merkmale, die als *Tatmodalitäten*⁵² einzustufen sind, zu verstehen:

a) Verwendung falscher oder verfälschter Urkunden/Daten/Beweismittel (*ausgenommen sind* unrichtige nach abgaben-, monopol- oder zollrechtlichen Vorschriften zu erstellende Abgabenerklärungen, Anmeldungen, Anzeigen, Aufzeichnungen und Gewinnermittlungen).⁵³ Durch die Ausnahmen ist sichergestellt, dass nicht alle in die Zuständigkeit der Gerichte fallenden Fälle zum Anwendungsbereich des Abgabebetruß gehören. In der Praxis wird die Abgabenhinterziehung durch die Abgabe einer unrichtigen Abgabenerklärung begangen. Eine besondere Beurteilung erfordert jedoch ausschließlich die zusätzliche kriminelle Energie, die bei der „einfachen“ Verfälschung der Abgabenerklärung nach dem Willen des Gesetzgebers noch nicht vorhanden ist.⁵⁴ Vielmehr fallen unter den Qualifikationstatbestand gefälschte oder verfälschte Rechnungen, Verträge, Quittungen oder Lugurkunden⁵⁵. Eine Ausnahme aus den genannten Fällen stellt jedoch die Umsatzsteuervoranmeldung dar, wenn die Voraussetzungen des § 39 Abs. 2 FinStrG erfüllt sind.

b) Verwendung von Scheingeschäften oder anderen Scheinhandlungen gemäß § 23 BAO.⁵⁶ Was in beiden Fällen unter „*Verwendung*“ zu verstehen ist, ist streitig, besonders im ersten Fall. Nach der einen Überlegung sollen die Urkunden zur Täuschung der

⁴⁹ SCHMOLLER, KURT: *Abgabebetruß (§ 39 FinStrG) – zentrale Auslegungsfragen*. In: Leitner (Hrsg.): *Finanzstrafrecht* 2012. Wien, 2013, pp. 16–17. Siehe ausführlich zu den Meinungsunterschieden LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 88.; KERT 2014, p. 206. Kert ging davon aus, dass im Finanzstrafrecht unter „einer Tat“ „im Falle von bescheidmäßig festgelegten Abgaben die Abgabe einer unrichtigen Jahreserklärung für eine bestimmte Steuerart für die Abgabenperiode von einem Jahr“ zu verstehen ist. Daraus folgt, dass bei dem Abgabebetruß die Gerichtszuständigkeit bezogen auf ein Veranlagungsjahr und auf eine Steuerart bestehen soll.

⁵⁰ OGH 15.4.2015, 13 Os 115/14g.

⁵¹ Nach Lässig regelt § 39 FinStrG „eine besondere Art des Zusammenrechnungsgrundsatzes“, ähnlich wie im Suchtgiftstrafrecht. (LÄSSIG 2014, Rn. 3.) Die gesetzliche Formulierung lässt sich auf das gesetzgeberische Willen schließen, da darin Mehrzahl verwendet wird („Des Abgabebetruß macht sich schuldig, wer zu ahndende Finanzvergehen“). Als Einschränkung der Subsumtionseinheit sui generis wurden zwei Voraussetzungen von Lässig vorgeschlagen. Nur diejenigen Finanzvergehen sind darin einzubeziehen, bei welchen die gleichen „qualifizierenden Tatmodalitäten“ vorliegen und immer nur „gleichartige Finanzvergehen“ zusammenzufassen sind. Der OGH hat diese Auffassung und auch die Begründung übernommen.

⁵² BRANDL et. al. 2010, p. 74.

⁵³ § 39 Abs. 1 lit a FinStrG

⁵⁴ Vgl LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 88.

⁵⁵ ErläutRV Erläuterung zum § 39 FinStrG.

⁵⁶ § 39 Abs 1 b) FinStrG.

Abgabenbehörde bis zur Tatvollendung vorgelegt werden und es reicht nicht, wenn z.B. die verfälschten Belege in der Buchhaltung erscheinen und damit „*rein inhaltlich in das Zahlenwerk der Steuererklärung finden.*“ Der anderen Meinung nach genügt die bloße Bereitstellung solcher Urkunden - mit der Bereitschaft sie gegebenenfalls zu verwenden - für die Verwirklichung des qualifizierten Tatbestandes.⁵⁷ Die rechtsvergleichenden, teleologischen und systematischen Argumente sprechen für die Richtigkeit der ersten Auffassung.⁵⁸ Die Argumentation von Kert⁵⁹ ist leicht nachvollziehbar und es ist ihr zuzustimmen. Er untersucht die Erfüllung der Voraussetzung der Verwendung auch in Hinblick auf die Bundesabgabenordnung und den darin festgelegten Pflichten. Er kommt zum Schluss, dass die reine Berücksichtigung der gefälschten Urkunden bei der abgabenrechtlichen Feststellung nicht ausreicht. Das „Verwenden“ kann nicht als erfüllt angesehen werden, weil in der Steuererklärung nicht direkt auf die Urkunden bzw. Beweismittel Bezug genommen wird. Nur bei Erfüllung der Offenlegungspflicht, d.h. bei der tatsächlichen Vorlage der gefälschten Urkunden bei der Behörde, kann es sich um „Verwenden“ handeln. Kert erkennt dabei auch den Nachteil dieser Auffassung, nämlich die zu starke Einschränkung des Anwendungsbereiches des Straftatbestandes. Problematisch ist bei dieser Auslegung, dass nach der Zustellung des Abgabenbescheides die Qualifikation nicht mehr verwirklicht werden könnte, da dies nach der Vollendung der Tat nicht mehr begründet werden kann. Bei dieser Auslegung müsste die Verwendung des gefälschten Dokuments zwischen Abgabenerklärung und Zustellung des Steuerbescheides erfolgen. Es stellt sich des Weiteren die Frage, wie der Fall bewertet werden soll, wenn der Steuerpflichtige in Kenntnis, dass in der Steuererklärung gefälschte Rechnungen berücksichtigt wurden, diese auf Verlangen der Behörde nicht zeigt. In diesem Fall ist die Voraussetzung „Verwenden“ nicht erfüllt. Ist er dann wegen einfacher Abgabenhinterziehung strafbar? Ist diese Frage zu bejahen, könnte man die strafrechtliche Verantwortung durch Nichterfüllung der Offenlegungspflicht leicht umgehen. Es ist abzuwarten, wie diese Problematik durch die Rechtsprechung gelöst wird. In der Literatur lehnt Lässig⁶⁰ in Anlehnung der Argumentation von Seiler/Seiler diese einschränkende Auffassung eindeutig ab. Es werden dabei die Abgabenerklärung und Beweismittel als eine „Einheit“ aufgefasst und es wird nicht verlangt, dass die Beweismittel der Behörde vorgelegt werden, sondern es reicht „*die Erstattung der Abgabenerklärung unter gleichzeitigem Bereithalten des falschen oder verfälschten Beweismittels.*“

Eine Urkunde ist gemäß den Bestimmungen des öStGB „*eine Schrift, die errichtet worden ist, um ein Recht oder ein Rechtsverhältnis zu begründen, abzuändern oder aufzuheben oder eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen.*“⁶¹ Falsch ist eine Urkunde, wenn sie nicht von dem berechtigten Aussteller angefertigt worden ist, ver-

⁵⁷ Siehe eine ausführliche Behandlung dieser Problematik bei BRANDL et. al. 2010, pp. 74–76., SCHMOLLER 2012, pp. 11–37.

⁵⁸ BRANDL et. al. 2010, p. 75.

⁵⁹ KERT 2014, pp. 210–212.

⁶⁰ LÄSSIG § 33 *FinStrG*. In: Höpfel, Frank – Ratz, Eckart (Hrsg): Wiener Kommentar. 2. Aufl., Manz Verlag, Wien, (Stand: 1.12.2014, rdb.at), Rn. 6.

⁶¹ § 74 Abs 1 Nr 7 öStGB. Eine falsche Urkunde produziert nach der ständigen Rsp. „*wer urkundliche Erklärungen mit dem Anschein ausstellt, als stammten sie von einer anderen Person. "Falsch" ist daher im Sinne von unecht in Bezug auf den Urkundenaussteller zu verstehen.*“ OGH 17.12.1974 12 Os 104/74, OGH 11.06.1975 9 Os 16/75 usw.

fälscht ist sie hingegen, wenn die rechtmäßig ausgestellte Urkunde inhaltlich nachträglich verändert wird.⁶² Spezielle Regeln gelten aber für Lugurkunden, welche nicht als Urkunden sondern als Beweismittel unter den Tatbestand subsumiert werden können.⁶³

Bezüglich des Begriffes des Scheingeschäftes gibt der Gesetzgeber selbst einen Hinweis auf § 23 BAO⁶⁴. Ein *Scheingeschäft* liegt nach der einschlägigen Rechtsprechung dann vor, wenn sich die Parteien dahingehen geeinigt haben, dass das offene geschlossene Geschäft nicht (absolutes Scheingeschäft) oder nicht so (relatives Scheingeschäft) gelten soll, wie die Erklärungen lauten. Hingegen sind *Scheinhandlungen* „sonstige nicht ernstlich gewollte und in Täuschungsabsicht erfolgte Handlungen ohne rechtsgeschäftlichen Charakter“.⁶⁵ Ein Beispiel für das Scheingeschäft kann die Konstellation sein, dass die Parteien anstatt eines Kaufvertrages wissentlich einen Schenkungsvertrag abschließen.

§ 39 Abs. 2 FinStrG regelt eine *spezifische* zum § 39 Abs. 1 *subsidiäre Begehungsform* des Grunddelikts der Abgabenhinterziehung, demnach der Täter ebenso wegen Abgabebetrag zu ahnden ist, wenn er *Vorsteuerbeträge geltend macht, denen keine Lieferungen oder sonstigen Leistungen zugrunde liegen*, um dadurch eine Abgabenverkürzung zu bewirken.⁶⁶

Es muss betont werden, dass der Abgabebetrag nur dann gegeben ist, wenn „*der Grundtatbestand sowohl in objektiver als auch in subjektiver Hinsicht erfüllt ist und dieser unter Setzung der jeweils geforderten weiteren Betrugshandlungen begangen worden ist. Damit führen erst nach der Begehung des Grundtatbestands begangene Betrugshandlungen, etwa die Produzierung eines unrichtigen Beweismittels, nicht zur Verwirklichung des Betrugstatbestands.*“⁶⁷

Was die *subjektive Tatseite* betrifft, ist hervorzuheben, dass für die in Abs. 1 geregelten Fälle sowohl *dolus directus* als *Eventualvorsatz* in Betracht kommen, hingegen bei Abs 2 aufgrund der Formulierung („um dadurch eine Abgabenverkürzung zu bewirken“) *Absichtlichkeit* vorausgesetzt ist, es muss also ein erweiterter Vorsatz vorliegen.⁶⁸

⁶² Über die weiteren Begriffe siehe BRANDL et. al. 2010, pp. 71–72.; LEITNER- PLÜCKHAHN, 2015, p. 88.

⁶³ Eine Lugurkunde ist zwar inhaltlich unwahr, aber es liegen weder die Voraussetzungen der fälschen noch der verfälschten Urkunden vor. Ein Beispiel dafür: „Für die Firmen-Pkws werden Reifen benötigt. Um den Vorsteuerabzug geltend zu machen, werden jedoch Rechnungen mit Lkw-Reifen ausgestellt. Der Empfänger der tatsächlich gelieferten Pkw-Reifen hat keinen Vorsteuerabzug gem 12 Abs 2 Z 2 UStG.“ EBERL, WERNE CHRISTIAN: *Die Finanzstrafgesetznovelle 2010 – Eine Zäsur. Darstellung der aus Sicht des Autors für die Anwaltschaft wesentlichen Neuerungen*, AnwBl 2011/4, p. 174.

⁶⁴ BAO § 23. (1) „Scheingeschäfte und andere Scheinhandlungen sind für die Erhebung von Abgaben ohne Bedeutung. Wird durch ein Scheingeschäft ein anderes Rechtsgeschäft verdeckt, so ist das verdeckte Rechtsgeschäft für die Abgabenerhebung maßgebend.“

(2) *Die Erhebung einer Abgabe wird nicht dadurch ausgeschlossen, daß ein Verhalten (ein Handeln oder ein Unterlassen), das den abgabepflichtigen Tatbestand erfüllt oder einen Teil des abgabepflichtigen Tatbestandes bildet, gegen ein gesetzliches Gebot oder Verbot oder gegen die guten Sitten verstößt.*“

⁶⁵ LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 89.

⁶⁶ Über die diesbezüglichen Streitfragen siehe LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, p. 90. Siehe ausführlich dazu BRANDL: *Vorsteuerbetrug gem § 39 Abs 2 FinStrG*. In: Leitner, Roman (Hrsg.), *Finanzstrafrecht 2012*. Wien, 2013, pp. 113–163.

⁶⁷ ErläutRV Erläuterung zum § 39 FinStrG.

⁶⁸ LEITNER – PLÜCKHAHN 2015, 90.

IV. Schlusswort

Das Steuerstrafrecht ist in Österreich durch die Finanzstrafrechtsreform 2010 in Abkehr vom Einheitstatbestand, der allenfalls nur nach Schadengrenzen differenziert,⁶⁹ ganz neu ausgerichtet. Wesentlicher Grund für die Gesetzesänderung war, dass die Ausgestaltung der Strafbarkeit der Finanzvergehen vom Betrugstatbestand abgewichen ist und eine mildere Strafdrohung vorgesehen hat. Außerdem waren die in Zusammenhang mit einem Finanzvergehen begangenen Urkunden- bzw. Beweisdelikte gem § 23 Abs. 3 FinStrG nicht strafbar.⁷⁰

Grundlegender Unterschied zwischen der österreichischen und ungarischen Regelung ist, dass der Abgabenhinterziehungstatbestand getrennt von den anderen dem Haushalt Schaden verursachenden Delikten geregelt ist, während in Ungarn der Steuerbetrug im Haushaltsbetrugstatbestand inbegriffen ist. Ein weiteres Charakteristikum des österreichischen Steuerstrafrechts ist, dass darin auch ein Strafbarkeitshindernis (die Selbstanzeige⁷¹) geregelt wird. Das Rechtsinstitut der Selbstanzeige existiert im ungarischen StGB nicht. Nach dem Strafrechtsänderungsgesetz 2011, wie auch im 2012 erlassenen vierten Strafkodex, gilt hingegen sowohl für den Grundfall als auch für die betragsmäßig qualifizierten Fälle des Haushaltbetruges ein *unbeschränkter Strafmilderungsgrund*. Die Vorschrift ist aber fakultativ anzuwenden und es steht im Ermessen des Richters, ob er sie im konkreten Fall anwendet. Ausgeschlossen ist sie gesetzlich aber bei Taten, die gewerbsmäßig oder in Bande begangen werden. Eine zeitliche Einschränkung der Anwendung legt fest, dass die durch den Haushaltsbetrug verursachten Vermögensnachteile bis zur *Anklageerhebung* nachzuzahlen sind. Die schlichte Anzeige des Täters wird aber im Zuge der Strafzumessung berücksichtigt.⁷² Eine Anzeigeerstattung ist in Ungarn als *Milderungsgrund* zu berücksichtigen, auch wenn sie nicht zur Aufdeckung der Tat beiträgt. Ermöglicht die Anzeige die Aufdeckung der Tat oder trägt sie zur Aufdeckung der Straftat bei, ist sie noch nachdrücklicher zu berücksichtigen.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass der Gesetzgeber in Österreich schon am Ende der neunziger Jahre versucht hat, besonders schädlichen Steuerhinterziehungspraktiken durch die Verschärfung der Sanktionen entgegenzuwirken. Allein die Erhöhung der Sanktionen schien aber nicht effektiv zu sein, sodass im nächsten Schritt durch die FinStrG-Novelle 2010 die Kategorie des Finanzverbrechens ins Leben gerufen wurde, daneben neue qualifizierten Umstände wurden eingeführt. Der Abgabebetrug stellt einen qualifizierten Fall der Abgabenhinterziehung dar, der wegen der gesteigerten Gefährlichkeit mit erhöhtem Strafrahmen versehen ist. Es ist somit zu sehen, dass der österreichische Gesetzgeber von der differenzierteren Regelung die Erhöhung der Effektivität der Bekämpfung der Abgabenhinterziehung erwartet. In Ungarn ist hingegen durch die StGB-Novelle in 2011 der Einheitstatbestand des Haushaltsbetruges eingeführt wurde, durch welchen sowohl die Einnahmen als auch die Ausgabenseite des Fiskus geschützt wird, darin die finanziellen Interessen der EU und der nationalen Finanzinteressen einheitlich geschützt sind und somit die Erwartung der neuen Richtlinie der Europäischen Union zum strafrechtlichen Schutz der finanziellen Interessen der EU erfüllt.

⁶⁹ Vgl. §§ 33, 38 FinStrG a.F.

⁷⁰ Siehe EläutRV Erläuterung zum § 23 FinStrG.

⁷¹ § 29 FinStrG.

⁷² Stellungnahme des Strafrechtskollegiums der Kurie Nr. 56. über die bei der Strafzumessung zu berücksichtigenden Umstände, Nr. II. 11.