



KATHARINA PESCHETZ

LEITFADEN

# Blitzlicht Finanzstrafrecht

Autorin:

**Mag. Katharina Peschetz**

Mag. Katharina Peschetz ist Juristin, Steuerberaterin und ausgewiesene Expertin im Finanzstrafrecht und Verfahrensrecht. Ihre Kanzlei PEŠCHETZ Consulting berät Berufskollegen und Unternehmen in strittigen Betriebsprüfungen, verteidigt in Finanzstrafverfahren und unterstützt bei Prüfungen bzw. Rückforderungen von COVID-Förderungen und Energiekostenzuschüssen. Ihre Expertise im Finanzstrafrecht, Abgabenverfahrensrecht, Steuerrecht und der Geldwäscheprävention gibt sie in zahlreichen Fachpublikationen und Vorträgen, unter anderem für die Akademie der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, die Notariatsakademie und den Bund Österreichischer Bilanzbuchhalter regelmäßig an interessierte KollegInnen weiter.

1. Auflage, September 2023

ISBN: 978-3-7041-0839-5 (Print)  
978-3-7041-2182-0 (E-Book)

dbv-Verlag – Fachverlag für Steuer- und Wirtschaftsrecht  
8010 Graz, Geidorfgürtel 24, Tel (0316) 38 30 33; Fax (0316) 38 30 43  
[www.dbv.at](http://www.dbv.at), E-Mail: [office@dbv.at](mailto:office@dbv.at)

Copyright © 2023 by dbv-Verlag Graz

Alle Rechte, insbesondere das Recht der Vervielfältigung und Verbreitung sind vorbehalten.

Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert oder unter Verwendung elektronischer Systeme gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Aus Gründen der einfacheren Lesbarkeit wird auf die geschlechtsspezifische Differenzierung, wie zB Gesellschafter/in, verzichtet. Entsprechende Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung grundsätzlich für beide Geschlechter.

Alle Angaben und externen Verlinkungen in diesem Buch erfolgen ohne Gewähr, eine Haftung der Autorin und des Verlages ist ausgeschlossen. Stand der externen Verlinkungen: 4.7.2023



Herstellung  
dbv-Druck-, Beratungs- und Verlagsgesellschaft mbH, Graz

Druck  
Druckerei Hans Jentsch & Co GmbH  
Scheydgasse 31, 1210 Wien

Hergestellt in Österreich

# Vorwort

Liebe Leserin, lieber Leser!

In meiner beruflichen Praxis berate ich täglich Beschuldigte und deren berufsmäßige Parteienvertreter im Rahmen von strittigen Betriebsprüfungen, im Falle von Förderungsprüfungen, insbesondere bei Rückforderung von (COVID-)Förderungen, und verteidige im Finanzstrafverfahren. Die Erfahrung zeigt: Unabhängig davon, wie viel Erfahrung man als Unternehmer oder Berater mitbringt, die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens ist für die Betroffenen und deren Berater häufig eine immense emotionale, zeitliche und finanzielle Belastung. Unerwartet sieht man sich mit einer Vielzahl an Fragen konfrontiert, die sich im steuerlichen Alltag bisher nie gestellt haben. Neben der eigentlichen Verteidigung benötigen Beschuldigte wie Berater häufig zunächst eine Einordnung: Wie schlimm ist es? Was sind mögliche Folgen? Welche Auswege gibt es? Wie können die Geschehnisse wieder in ruhigere Bahnen gelenkt werden?

Theoretisches Fachwissen scheint im Ernstfall für eine solche Einschätzung nicht mehr ausreichend, klassische Fachliteratur hilft entsprechend oft nur eingeschränkt weiter, fehlt es doch häufig an echten Praxisbeispielen und Erfahrungsberichten. Das vorliegende Buch gibt einen Überblick über das Finanzstrafrecht in all seinem Facettenreichtum. Theoretische Grundlagen werden um Tipps und Hinweise aus der Verteidigungspraxis der Autorin ergänzt und anhand von Praxisbeispielen erklärt.

Zwei Drittel der Beschuldigten in Finanzstrafverfahren verteidigen sich selbst, bedauerlicherweise häufig nur mit mäßigem Erfolg. Zu komplex sind die steuerrechtlichen und finanzstrafrechtlichen Rahmenbedingungen, zu schnell verschlimmert eine scheinbar gute Erklärung für die festgestellten Differenzen die Situation noch massiv. Wer sich dieser schwierigen Aufgabe dennoch stellen möchte, soll im vorliegenden Buch Hilfestellungen und Praxistipps erhalten, um seine Rechte bestmöglich wahren zu können – oder im Idealfall die Einleitung eines Verfahrens frühzeitig verhindern zu können.

Ich hoffe, Ihnen mit diesem Werk eine wertvolle Unterstützung für die Praxis in die Hand geben zu können. Für Fragen und Anregungen stehe ich Ihnen jederzeit gerne zur Verfügung. Es bleibt mir, Ihnen viel Freude – und vor allem praktischen Nutzen – mit und aus diesem Werk zu wünschen!

August 2023

Mag. Katharina Peschetz

# Inhaltsverzeichnis

	Seite
<b>Vorwort</b>	<b>3</b>
<b>Kapitel 1 Allgemeiner Teil</b>	
1.1 Vorbemerkungen .....	9
1.2 Legalitätsprinzip .....	9
1.2.1 Bestimmtheitsgebot .....	10
1.2.2 Analogieverbot .....	11
1.3 Rückwirkungsverbot .....	13
1.4 Günstigkeitsvergleich .....	14
1.5 Recht auf ein faires Verfahren .....	14
1.6 Doppelbestrafungsverbot .....	15
1.7 Verbot des Zwangs zur Selbstbechtigung .....	16
1.8 Primat des Tuns – oder: „Handlungen vor Unterlassen“ .....	17
1.9 Begehung durch Unterlassen .....	17
1.10 Schuldfähigkeit .....	19
1.11 Kausalität .....	21
1.12 Sozialadäquanz (objektive Zurechnung der Handlung) .....	22
1.13 Objektive Zurechnung des Erfolges .....	22
1.14 Vorsatz .....	24
1.15 Grobe Fahrlässigkeit .....	25
1.16 Leichte Fahrlässigkeit .....	25
1.17 Irrtum .....	26
1.18 Mangelnde Strafwürdigkeit .....	27
1.19 Beteiligung – Tatbeitrag .....	27
1.20 Beteiligung – mentaler Tatbeitrag .....	28
1.21 Beteiligung – Bestimmung (Anstiften) .....	28
1.22 Versuch .....	29
1.23 Rücktritt vom Versuch .....	29
1.24 Selbstanzeige .....	30
1.25 Verkürzungszuschlag .....	30
1.26 Verjährung der Strafbarkeit .....	31

	Seite
1.27 Absehen von der Strafe/Verwarnung .....	35
1.28 Zusammentreffen strafbarer Handlungen .....	35
1.29 Strafen – Verfall .....	38
1.30 Strafbemessung .....	39
1.31 Bedingte Strafnachsicht .....	39
1.32 Bestrafung Jugendlicher .....	40
1.33 Verbandsverantwortlichkeit .....	40

## **Kapitel 2 Besonderer Teil**

2.1 Abgabenhinterziehung – Schwarzumsätze .....	42
2.2 Abgabenhinterziehung – ungerechtfertigter Betriebsausgabenabzug .....	44
2.3 Abgabenhinterziehung – Jahres-Umsatzsteuererklärung .....	46
2.4 Abgabenhinterziehung – UVA-Delikt .....	47
2.5 Abgabenhinterziehung – Lohnabgaben .....	48
2.6 Gewerbmäßige Begehung/ bandenmäßige Begehung .....	48
2.7 Abgabebetrag .....	49
2.8 Grob fahrlässige Abgabenverkürzung .....	49
2.9 Grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug (§ 40 FinStrG) .....	50
2.10 Zu Unrecht beantragte Stundung (§ 50 FinStrG) .....	50
2.11 Sonstige Finanzordnungswidrigkeiten gem § 49, 49a und 51 FinStrG .....	51
2.12 Meldepflichtverletzungen und Finanzordnungswidrigkeiten nach dem WiEReG .....	52

## **Kapitel 3 Betriebsprüfungen**

3.1 Arten von Betriebsprüfungen – wesentliche Unterschiede .....	55
3.2 Wiederholungsverbot .....	56
3.3 Ablauf von Betriebsprüfungen .....	56
3.4 Besonderheiten der finanzstrafrechtlichen Prüfung nach § 99 Abs 2 FinStrG ..	58
3.5 Exkurs: Finanzpolizeiliche Kontrollen .....	59
3.6 Fragenlisten aus Betriebsprüfung beantworten .....	61
3.7 Vorläufige Feststellungen .....	61
3.8 Schlussbesprechung .....	62
3.9 Betriebsprüfungsbericht .....	64
3.10 Verkürzungszuschlag .....	64

	Seite
3.11 Exkurs: Prüfung von COVID-Förderungen .....	65
3.12 Exkurs: Prüfung von Energiekostenzuschüssen .....	73

## **Kapitel 4 Häufige Problemfälle**

4.1 Schätzungen anlässlich der Betriebsprüfung .....	74
4.2 Verdeckte Gewinnausschüttungen .....	78
4.3 Umsatzsteuer .....	82
4.4 Verspätete Zahlung & verspätete Meldung .....	86
4.5 Differenzbesteuerung .....	89
4.6 Schwarzumsätze .....	92
4.7 Scheinunternehmen .....	94
4.8 Scheinrechnungen und Gefälligkeitsrechnungen .....	98
4.9 Ausländische Einkünfte aus Kapitalvermögen und Kryptowährungen .....	100
4.10 Gescheiterte Selbstanzeigen .....	107

## **Kapitel 5 Verfahren**

5.1 Einleitung .....	108
5.2 Stellungnahme gemäß § 116 FinStrG .....	109
5.3 Einvernahme als Auskunftsperson .....	110
5.4 Einvernahme als Beschuldigter .....	111
5.5 Gerichtliches Finanzstrafverfahren .....	112
5.6 Verfahren vor dem Einzelbeamten .....	113
5.7 Verfahren vor dem Spruchsenat .....	113
5.8 Straferkenntnis und Rechtsmittelverfahren .....	114

## **Kapitel 6 Häufige Fragen von Unternehmern**

6.1 Betriebsprüfung .....	116
6.2 Finanzstrafverfahren .....	117

## **Kapitel 7 Häufige Fragen von berufsmäßigen Parteienvertretern**

120

	Seite
<b>Kapitel 8 Häufige Fragen von Mitarbeitern</b>	125
<b>Kapitel 9 Selbstanzeigen</b>	
9.1 Grundlagen .....	127
9.2 Beispiele .....	128
9.3 Checkliste für Selbstanzeige .....	133
<b>Kapitel 10 Praxistipps</b>	
10.1 Finanzstrafrechtliche Risikoprävention .....	135
10.2 Betriebsprüfungen und ihr finanzstrafrechtliches Risikopotenzial .....	136
10.3 Einvernahme als Auskunftsperson .....	137
10.4 Beschuldigter im Finanzstrafverfahren – was nun? .....	137
10.5 Schriftliche Stellungnahmen und Einvernahmen im Finanzstrafverfahren ....	139
10.5.1 Schriftliche Stellungnahme nach § 116 FinStrG .....	139
10.5.2 Beschuldigteneinvernahme .....	140
<b>Anhang</b>	
Paragrafenverzeichnis .....	142
Stichwortverzeichnis .....	144

# Kapitel 1

## Allgemeiner Teil

### 1.1 Vorbemerkungen

In diesem ersten Kapitel werden die Bestimmungen des Allgemeinen Teils des Finanzstrafrechts dargestellt. Sie finden hier neben Grundprinzipien, die dem Schutz des Beschuldigten dienen, auch die Strafbarkeitsvoraussetzungen, Informationen zur Strafbarkeit von Unterlassen, der Bestrafung von Beteiligten sowie von Verbänden.

Sollten Sie als Steuerpflichtiger auf der Suche nach Unterstützung für Ihren konkreten Fall sein, so empfiehlt es sich, all jene Bereiche zu überfliegen, von denen Sie nicht sicher ausschließen können, dass diese möglicherweise für Sie relevant sein könnten. Auch wenn die Einleitung Ihres Finanzstrafverfahrens beispielsweise wegen eines Vorsatzdelikts erfolgt, ist es für Sie relevant zu wissen, welche Hinweise möglicherweise für eine Fahrlässigkeit sprechen würden. Gelingt es Ihnen, glaubhaft zu machen, dass Sie lediglich fahrlässig gehandelt haben, ist damit für Ihr Verfahren bereits viel gewonnen: Die Strafdrohung hat sich damit bereits halbiert.

Als im Finanzstrafrecht versierter Berater wird es Ihnen in der Regel schon anhand der Kapitelüberschriften möglich sein, zu beurteilen, ob die enthaltenen Informationen für den Fall Ihres Mandanten relevant sein können. Auch wenn Sie wissen, wonach Sie suchen, kann ein Blick ins Inhaltsverzeichnis des vorliegenden Praxishandbuchs aber möglicherweise Impulse für alternative Verteidigungsstrategien geben. Nutzen Sie dazu unbedingt auch das Stichwortverzeichnis, wo wir uns bemüht haben, auch mögliche Argumente für Sie aufzunehmen, sodass Sie von einem faktischen Problem direkt zu den möglicherweise einschlägigen finanzstrafrechtlichen Rahmenbedingungen gelangen, beispielsweise also direkt von „unverständliches Gesetz“ zum Bestimmtheitsgebot und von dort mittels Verweises weiter zum Irrtum.

Der Allgemeine Teil ist in der finanzstrafrechtlichen Verteidigung typischerweise von überragender Bedeutung und somit häufig der Ansatzpunkt, mit welchem dem Verfahren die entscheidende Wende gegeben werden kann.

### 1.2 Legalitätsprinzip

Unter dem Legalitätsprinzip versteht man den Grundsatz, dass staatliches Handeln nur im Rahmen der Gesetze möglich ist. Für das Finanzstrafrecht resultieren daraus im Wesentlichen zwei relevante Aspekte: Einerseits müssen steuerrechtliche Normen, an die ein Finanzvergehen anknüpft, ausreichend bestimmt sein, um es dem Steuerpflichtigen zu erlauben, auch ohne spezifische rechtliche Ausbildung zu erkennen, ob sein Verhalten rechtlich zulässig ist, oder nicht (Bestimmtheitsgebot). Andererseits darf eine Strafe nur verhängt werden, wenn die Tat zum Zeitpunkt ihrer Begehung bereits mit Strafe bedroht war. Daraus folgt das sogenannte „Analogieverbot“. Das Gericht bzw die Finanzstrafbehörde darf eine Strafnorm nicht zu Lasten des

Steuerpflichtigen ausweiten. Fällt das Verhalten des Täters aufgrund des Wortlauts des Gesetzes nicht unter den mit Strafe bedrohten Tatbestand, so darf er auch nicht bestraft werden, selbst wenn das Verhalten des Steuerpflichtigen zweifelsfrei vom Gesetzgeber ebenfalls nicht erwünscht ist.

### 1.2.1 Bestimmtheitsgebot

Das Bestimmtheitsgebot betrifft sowohl das zugrundeliegende Gesetz, also etwa die steuerrechtliche Bestimmung, auf die das Finanzamt die Feststellung stützt, das Abgaben verkürzt wurden, als auch die Strafbestimmung selbst.

Im Finanzstrafrecht, wo der Staat eine Strafbestimmung an diese Rechtsgrundlagen knüpft, gilt ein strengerer Maßstab für das Bestimmtheitsgebot, als dies im Steuerrecht der Fall ist.

#### BEISPIEL:

Im Rahmen einer Betriebsprüfung kommt es zu einer erheblichen Steuernachzahlung im Unternehmen des Anton. Die Ursache für die Nachzahlung liegt in einer Detailfrage zur Auslegung einer steuerrechtlichen Norm. Auch in der Fachliteratur wird die konkrete Auslegung der entsprechenden Regelung heftig (und kontrovers) diskutiert.

**Kann auf Basis einer solchen Bestimmung vor dem Hintergrund des Legalitätsprinzips eine Finanzstrafe verhängt werden?**

*Damit ein Gesetz bei seiner Verletzung eine Strafe nach sich ziehen kann, muss es ausreichend bestimmt sein. Die Tragweite und der Anwendungsbereich müssen für den Steuerpflichtigen eindeutig feststellbar sein.*

*Ein Gesetz ist nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs für Menschenrechte auch dann noch ausreichend bestimmt, wenn für die korrekte Anwendung rechtliche Beratung in Anspruch genommen werden muss. Der Steuerpflichtige ist verpflichtet, sich selbst zu informieren.*

*Kann auch ein Steuerberater oder Rechtsanwalt die Frage nicht eindeutig lösen, so ist die Norm nicht ausreichend bestimmt, um eine Strafe daran zu knüpfen. Ein auch für Fachleute unverständliches Gesetz oder die Verwendung unklarer Formulierungen, die auch Rechtsexperten nicht durch Auslegung einer eindeutigen Bedeutung zuordnen können, ist verfassungswidrig.*

#### **i** HINWEIS

Häufig kommt es in derartigen Fällen vor, dass zwar das Bestimmtheitsgebot nicht verletzt sein mag, aber ein Irrtum vorliegt – siehe dazu [Pkt 1.17 Irrtum](#).

Immer wieder sind steuerrechtliche Sachverhalte selbst für den Fachmann sehr schwierig zu lösen. Dennoch sind Verstöße gegen das Bestimmtheitsgebot eher selten. Dies liegt zum einen daran, dass der Gesetzgeber in der Regel einen gewissen

Spielraum hat, sich auch auf die Wege der Auslegung zu verlassen. Zum anderen ist es bei Verstößen gegen das Bestimmtheitsgebot erforderlich, diese vor den Verfassungsgerichtshof zu bringen, um die Aufhebung der entsprechenden Gesetzesstellen zu erreichen. Die hohen Kosten und lange Verfahrensdauer hindert in der Regel eine Durchsetzung.

Nichtsdestotrotz ist allein das mögliche Bestehen einer Verletzung des Bestimmtheitsgebots für das Finanzstrafverfahren ein sinnvolles Argument. Wenn sich auch nichts daran ändert, dass möglicherweise zu wenig Steuern bezahlt wurden, so deuten unterschiedliche Möglichkeiten, das Gesetz zu verstehen, doch stark darauf hin, dass der Steuerpflichtige nicht vorsätzlich zu wenig Steuern abgeführt hat.

**TIPP**

Sollten Sie bereits bei Erstellen der Steuererklärungen merken, dass Sie sich unsicher sind, wie ein Gesetz zu verstehen ist, holen Sie sich unbedingt fachkundigen Rat. Kann Ihnen auch ein beigezogener Experte die Frage nicht klar beantworten, so haben Sie entweder die Möglichkeit eines Auskunftersuchens, oder es besteht die Möglichkeit einer Offenlegung. Senden Sie in diesem Fall in Abstimmung mit Ihrem Steuerberater gemeinsam mit der Steuererklärung eine Darstellung des Sachverhalts, sowie der von Ihnen vorgenommenen rechtlichen Würdigung (zB „Am 1.10.20x1 wurden seit 4 Jahren im Anlagevermögen gehaltene Wertpapiere mit der ISIN xx111111 veräußert (Buchwert 1.234,56, Veräußerungserlös 2.345,67). Aus folgenden Gründen gehen wir davon aus, dass der Veräußerungsgewinn von € 1.111,11 nicht den Einkünften aus Kapitalvermögen unterliegt: Gem § 27 EStG ... Nach der Judikatur ...“). So geben Sie der Finanzverwaltung Gelegenheit, zu reagieren, falls sie Ihre Einschätzung nicht teilt. Eine solche Offenlegung schließt einen Vorsatz aus, sofern sie wahrheitsgemäß und vollständig erfolgt.

Wird Ihnen eine mögliche Mehrdeutigkeit des Gesetzes erst nach Rechtskraft des Bescheids bewusst, so empfiehlt es sich, proaktiv zu reagieren. In der Praxis ist in derartigen Fällen eine präventive Selbstanzeige ein gutes Mittel, da häufig nicht eindeutig vorab zu klären ist, ob evtl eine grobe Fahrlässigkeit/ein Vorsatz angenommen werden könnte, falls sich Ihre bisherige Rechtsauffassung als falsch erweist.

## 1.2.2 Analogieverbot

Eine „Analogie“ bedeutet, dass eine Rechtsnorm, die eigentlich den fraglichen Sachverhalt nicht regelt, sinngemäß auf diesen angewendet wird. Dies ist grundsätzlich immer dann möglich, wenn eine sogenannte „planwidrige Lücke“ vorliegt. Konkret bedeutet dies, dass der Gesetzgeber den nunmehrigen Anwendungsfall ursprünglich noch nicht bedenken konnte.

Im Straf- und Finanzstrafrecht sind Analogien nicht zu Lasten des Beschuldigten zulässig. Sehr wohl können aber Bestimmungen zu Gunsten des Beschuldigten analog angewendet werden. Dies ist etwa der Fall bei der Frage, ob ein Unterlassen im

Finanzstrafrecht strafbar sein kann. Hier werden die Regelungen zur Strafbarkeit von Unterlassen aus dem Kernstrafrecht analog angewendet, sodass eine Strafbarkeit nur in Betracht kommt, wenn eine sogenannte Garantenstellung vorliegt, der Beschuldigte also entweder (zB durch unverschuldete Abgabe einer falschen Steuererklärung) erst die Gefahr der zu niedrigen Festsetzung der Steuer begründet hat, oder wenn ihn rechtlich eine Pflicht zu handeln trifft, etwa weil er sich als Bilanzbuchhalter vertraglich zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen verpflichtet hat, dies aber dann nicht tut. Näheres zu dieser Thematik siehe *Pkt 1.9 Begehung durch Unterlassen*.

Diese Einschränkung findet sich nicht direkt im Finanzstrafgesetz geregelt, sondern wird analog aus dem Kernstrafrecht, wo sie in § 13 StGB geregelt ist, angewendet. Dies ist zulässig, weil es den Beschuldigten besserstellt, als gäbe es diese Regelung nicht.

#### BEISPIEL:

Bertram hat den Nobelpreis für Physik gewonnen. Er freut sich sehr über die Ehre und noch mehr, als er von einem befreundeten Steuerberater erfährt, dass dieser nicht steuerbar ist. Doch die Freude bleibt von kurzer Dauer: Wenige Monate später erhält er eine Aufforderung zur Stellungnahme vom Amt für Betrugsbekämpfung. Ein Telefonat zeigt: der zuständige Referent hat zur Anzeige gebracht, dass „in analoger Anwendung der Bestimmungen zu den Einkünften aus wissenschaftlicher Tätigkeit“ eine Einkommensteuer fällig gewesen wäre. Immerhin wäre der Nobelpreis für Bertrams Lebenswerk, das im Wesentlichen aus wissenschaftlicher Arbeit bestehe, verliehen worden. Bertram habe die Einkünfte jedoch weder in seine Steuererklärung aufgenommen noch die fällige Steuer abgeführt.

#### Muss Bertram mit einer Verurteilung rechnen?

*Rechtsgrundlage: § 4 Abs 1 FinStrG, Art 18 B-VG, Art 7 EMRK*

*Hier greift weniger das Analogieverbot als vielmehr bereits das Fehlen eines Finanzvergehens. Die Rechtsauffassung des Finanzamts ist hier nachweislich unrichtig, da es keine analoge Anwendung der sieben Einkunftsarten gibt – lediglich Einkünfte, die einer der Einkunftsarten unterliegen, sind steuerpflichtig. Entsprechend fehlt es hier schon an einer Abgabenverkürzung und einer Verletzung abgabenrechtlicher Pflichten, von einem Vorsatz ganz zu schweigen.*

Häufig ist es für den Beschuldigten sehr schwer, einen allfälligen Verstoß gegen das Analogieverbot selbst zu erkennen. In den seltenen Fällen, wo solche Verfahrensfehler passieren, braucht es Erfahrung im Finanzstrafrecht um allfällige Analogien (zB aus dem Kernstrafrecht) zu erkennen und rechtzeitig anzusprechen. Sollten Sie in einem verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren vor dem Spruchsenat unvertreten zur Hauptverhandlung gehen, empfiehlt es sich, im Zweifelsfall nachzufragen, wenn Sie etwas nicht verstehen.

**TIPP**

Die Verhandlung läuft oft schnell ab, alle anderen Verfahrensbeteiligten, vom Berufsrichter über den Laienrichter bis zum Amtsbeauftragten (nähere Details zu deren Rollen im Verfahren *siehe Pkt 5.7 Verfahren vor dem Spruchsenat*) haben regelmäßig bereits zahlreiche Verfahren hinter sich und wickeln diese routinemäßig ab. Lassen Sie sich davon nicht abhalten, Dinge zu hinterfragen, die Ihnen zu schnell gehen oder die Juristen-Kauderwelsch sind, der Ihnen nichts sagt.

Sollten Sie einen erfahrenen Verteidiger an Ihrer Seite haben, dürfen Sie sich darauf verlassen, dass dieser Ihre Rechte wahrnimmt. Kommt Ihnen etwas absolut unverständlich vor, so gibt es die Möglichkeit, die Verhandlung zu unterbrechen, um in Ruhe mit Ihrem Verteidiger zu sprechen. Idealerweise überlassen Sie die diesbezügliche Entscheidung Ihrem Verteidiger. Sie können diesem einen Zettel mit Ihrer Frage zukommen lassen und er wird Ihnen zu verstehen geben, ob alles in Ordnung ist und es jetzt besser wäre, die Verhandlung weiterlaufen zu lassen, oder ob Ihr Hinweis möglicherweise erhebliche Auswirkungen auf das weitere Verfahren hat, die er sofort gerne mit Ihnen besprechen möchte. Diesfalls wird er die Unterbrechung beantragen.

## 1.3 Rückwirkungsverbot

Rückwirkend dürfen weder eine Tat unter Strafe gestellt werden, noch strengere Strafarten oder höhere Strafraumen vom Gesetzgeber normiert werden (§ 4 Abs 1 FinStrG).

Das Rückwirkungsverbot soll der Gefahr begegnen, dass der Gesetzgeber verleitet sein könnte, medienwirksame oder besonders verwerfliche Taten zum Anlass zu nehmen, um nachträglich Strafen einzuführen oder zu verschärfen. Es soll dem Steuerpflichtigen möglich sein, sein Verhalten am geltenden Recht auszurichten und so Strafen zu vermeiden, was bei rückwirkender Einführung von Strafbestimmungen nicht möglich wäre.

**HINWEIS**

Der Tatzeitpunkt ist im Finanzstrafgesetz nicht allgemein definiert.<sup>1</sup> Im Kernstrafrecht gilt als Tatzeitpunkt der Zeitpunkt, wo der Täter gehandelt hat (Tun) oder handeln hätte sollen (aber dies unterlassen hat). Im Zweifel ist von einer analogen Anwendung auszugehen.

<sup>1</sup> § 33 Abs 5 FinStrG enthält jedoch etwa für die Abgabenhinterziehung Regelungen betreffend den Zeitpunkt, wann die Tat vollendet wurde.

## 1.4 Günstigkeitsvergleich

Für die Bemessung der Strafe ist grundsätzlich auf jenen Stand des Gesetzes abzustellen, welcher zum Zeitpunkt der Tat gültig war. Sollte sich jedoch zum Zeitpunkt der Entscheidung erster Instanz eine Rechtslage ergeben, die in ihrer Gesamtauswirkung günstiger für den Beschuldigten ist und allfällige Übergangsbestimmungen ordnen nicht ausdrücklich an, dass das alte, strengere Recht in Fällen, wo bereits vor Inkrafttreten des neuen, milderen Rechts ein Strafverfahren anhängig ist, weiterhin gelten soll, so gilt das mildere Recht.

Dies umfasst nicht nur die Höhe der Strafe oder die Strafarten (Verfall, Wertersatz etc), sondern auch die Frage, ob das konkrete Vergehen überhaupt strafbar ist.

Die Beurteilung, welches Recht insgesamt günstiger ist, erweist sich in der Praxis häufig als schwierig. Es sind alle Auswirkungen zu berücksichtigen, so insbesondere neben dem Tatbestand auch allfällige Rechtfertigungsgründe, Schuldausschlussgründe oder sonstige Voraussetzungen der Strafbarkeit (Verjährung etc).

## 1.5 Recht auf ein faires Verfahren

Jeder Angeklagte hat nach Art 6 EMRK das Recht auf ein faires Verfahren vor einem unabhängigen und unparteilichen Gericht. Dies gilt auch im Finanzstrafverfahren, unabhängig davon, ob es sich um ein gerichtliches oder verwaltungsbehördliches Verfahren handelt.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte (EGMR) für die Anwendbarkeit dieser Garantien zwischen Kernstrafrecht und Nebenstrafrecht (wozu etwa das Finanzstrafrecht gehört) unterscheidet. Im Nebenstrafrecht ist etwa unter bestimmten Voraussetzungen auch der Entfall der mündlichen Verhandlung zulässig, wenn rechtlich komplexe Fragen zu beantworten sind, für deren qualifizierte Beantwortung das Gericht auf Basis der Aktenlage und des schriftlichen Parteivortrags alle erforderlichen Informationen vorliegen hat.

### BEISPIEL:

Hat das Finanzamt bereits den konkreten Verdacht auf Verwirklichung eines Finanzvergehens, so darf der Steuerpflichtige nicht weiter darüber im Unklaren belassen werden. Er muss eine Beschuldigtenbelehrung erhalten, damit er sich um eine wirksame Verteidigung bemühen kann. Gleichzeitig mit diesem Eintritt in die Beschuldigtenstellung vollzieht sich ein Regimewechsel: Während der Steuerpflichtige im Abgabenverfahren eine Mitwirkungspflicht hat, entfällt diese im Finanzstrafverfahren.

Unterlässt das Finanzamt die Aufklärung über die Beschuldigtenstellung, geht der Steuerpflichtige möglicherweise irrig davon aus, eine Mitwirkungspflicht zu haben, und unterlässt es, einen Verteidiger beizuziehen. Beides kann sich erheblich nachteilig auswirken, sodass der Steuerpflichtige im Recht auf ein faires Verfahren verletzt wird.

## 1.6 Doppelbestrafungsverbot

Ein Beschuldigter darf nach einem rechtskräftigen Schuld- oder Freispruch wegen derselben Tat nicht noch einmal bestraft werden. Dieser Grundsatz ist nicht nur in amerikanischen Krimis für eine überraschende Wende gut, sondern auch in österreichischen Finanzstrafverfahren.

Dabei kommt es letztlich darauf an, ob das (finanz-)strafrechtlich relevante Verhalten in einem „einheitlichen Lebenssachverhalt“ besteht. Mehrere separate Tathandlungen, die jeweils ein eigenes Unrecht darstellen, dürfen auch separat bestraft werden.

### BEISPIEL:

Susis Freund Anton hat einen Raub begangen. Nachdem er wegen der Tat ins Gefängnis muss, lässt er sie wissen, wo die Beute versteckt ist. Susi packt die Beute ins Auto und schmuggelt sie nach Serbien. Sie wird beim Grenzübertritt von der Polizei aufgehalten. Die Staatsanwaltschaft leitet schnell ein Verfahren wegen Hehlerei ein, Susi wird zu einer bedingten Freiheitsstrafe verurteilt. Wenig später leitet die Finanzstrafbehörde ein Finanzstrafverfahren wegen Schmuggel ein. In einer Fahrt von Wien nach Serbien liegt jedoch ein einheitlicher Lebenssachverhalt. Selbst wenn für die Hehlerei bereits die Fahrt ausreichend war, während ein Schmuggel erst durch den Grenzübertritt verwirklicht wurde, kann man diese Elemente der Fahrt in einer lebensnahen Betrachtung nicht voneinander trennen. Ein Finanzstrafverfahren wegen Schmuggels ist daher unzulässig. Susi kann nicht neuerlich verurteilt werden. Selbiges würde auch gelten, falls Susi im Verfahren bezüglich der Hehlerei freigesprochen worden wäre.

Mitunter ist daher im Falle unzureichender Koordination zwischen Strafverfolgungsbehörden und Finanzstrafbehörde die Reihenfolge, in welcher die Tatvorwürfe behandelt werden, entscheidend für die Frage, ob es überhaupt zu einer Verurteilung kommen kann. In der Regel ist dies den Behörden bewusst, sodass derartige Fallkonstellationen die absolute Ausnahme darstellen. Dennoch ist es wichtig, sie im Falle des Falles zu erkennen. Wo Menschen sind, passieren auch Fehler. Wenn ein solcher Fehler dazu führt, dass ein Finanzstrafverfahren einzustellen ist, sollte man auf diesen Umstand hinweisen. Zwar wird ein Spruchsenat oder Gericht dies in der Regel selbst wahrnehmen – auch hier kann es aber natürlich dazu kommen, dass die Problematik nicht (sofort) auffällt. Je früher man darauf hinweist, desto mehr an Zeit, Nerven und Geld spart man sich.

Auch bei mehreren Tatbeteiligten ist das Doppelbestrafungsverbot für jeden Beschuldigten einzeln zu prüfen.

### BEISPIEL:

Geschäftsführer Gustav bittet seinen Lieferanten Paul um eine Gefälligkeitsrechnung: Die bezogenen Bauleistungen für Gustavs privaten Pool sollen statt an Gustav an dessen Finanzdienstleistungs-GmbH abgerechnet werden. Die Leistung

wird als „Bauarbeiten Eingangsbereich“ bezeichnet. Die Finanzdienstleistungs-GmbH bucht die Rechnung sodann als Betriebsausgabe und macht einen Vorsteuerabzug geltend. Aufgrund einer anonymen Anzeige erhebt die Staatsanwaltschaft gegen Gustav Anklage wegen Untreue, auch Paul wird wegen Beihilfe zur Untreue als Beschuldigter geführt. Während Gustav tatsächlich verurteilt wird, kann Paul das Wissen um den Befugnismissbrauch nicht nachgewiesen werden, sodass Paul letztlich freigesprochen wird. Da Pauls Verhalten lediglich im Umschreiben der Rechnung lag, gibt es keine andere Tathandlung, an die ein Finanzstrafverfahren anknüpfen könnte. Aufgrund des Verbots der Doppelbestrafung kann Paul folglich auch finanzstrafrechtlich nicht mehr belangt werden. Gustav hat jedoch das finanzstrafrechtliche Verhalten erst mit der unrichtigen Körperschaftssteuererklärung und Umsatzsteuervoranmeldung bzw Umsatzsteuerjahreserklärung gesetzt, sodass er weiterhin verfolgt werden kann.

## 1.7 Verbot des Zwangs zur Selbstbeziehung

Der Beschuldigte hat das Recht zu schweigen und darf nicht dazu gezwungen werden, sich selbst zu belasten (nemo tenetur-Grundsatz). Dieser (sehr wichtige) Verfahrensgrundsatz unterliegt im Finanzstrafrecht einem gewissen Spannungsfeld: Zwar müssen Beschuldigte weder im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren (§ 84 Abs 4 FinStrG), noch im gerichtlichen Strafverfahren (§ 164 StPO) Fragen beantworten. Allerdings besteht im vorgelagerten Abgabeverfahren eine gesetzliche Mitwirkungspflicht, welche unter anderem durch Zwangsstrafen erzwungen werden kann.

### BEISPIEL:

In Lukas Handelsunternehmen findet gerade eine Betriebsprüfung statt. Was Lukas nicht weiß: Der Prüfer hat bereits den konkreten Verdacht, dass Lukas wesentlich Abgaben verkürzt hat. Aufgrund von Feststellungen aus Betriebsprüfungen bei Geschäftspartnern von Lukas geht der Prüfer sogar davon aus, dass es sich um einen Abgabebetrag handelt. Allerdings kann er momentan die vermuteten Scheingeschäfte und Scheinrechnungen noch nicht beweisen, dazu braucht er noch Inventurdaten, Eingangsrechnungen und Ausgangsrechnungen von Lukas Handelsunternehmen. Der Prüfer entscheidet sich daher bewusst gegen die unmittelbare Einleitung eines Finanzstrafverfahrens. Nachdem Lukas die Unterlagen nicht freiwillig vorlegt, droht er eine Zwangsstrafe an.

In dieser Konstellation müsste bereits die Einleitung eines Finanzstrafverfahrens erfolgen. Die Vorgehensweise des Prüfers ist rechtswidrig, die Zwangsstrafe verstößt gegen das Verbot des Zwangs zur Selbstbeziehung.