

I. Einführung

A. Stellung des Finanzstrafrechts und Aufgabe dieses Buches

Das Finanzstrafrecht ist ein Rechtsgebiet, das von Normen handelt, die die **Abgaben- und Monopolhoheit des Bundes** und die **Zollhoheit der EU** schützen. Dementsprechend ist es von einer unvermeidlichen Nähe zum Finanzrecht geprägt. Dennoch hat es selbst einen anderen Charakter als die abgaben-, monopol- oder zollrechtlichen Bestimmungen, auf die es verweist: Es handelt sich vielmehr um ein **Teilgebiet des Strafrechts**, wenn auch nicht immer nur des **Kriminalstrafrechts**, sondern ebenso oft des **Verwaltungsstrafrechts**. Freilich nimmt das Finanzstrafrecht sowohl aus kriminal- als auch aus verwaltungsstrafrechtlicher Sicht eine sehr spezielle Rolle ein, die durch seine sehr eigenständigen materiellrechtlichen, organisationsrechtlichen und verfahrensrechtlichen Normen geprägt ist. **1**

Da im Lehrveranstaltungsbetrieb österreichischer Universitäten das Finanzstrafrecht bisweilen durch Finanzrechtswissenschaftler, va aber durch Strafrechtslehrer unterrichtet wird, soweit ersichtlich aber nie durch Verwaltungsrechtswissenschaftler oder im Rahmen des sonstigen öffentlichen Rechts, zählt aus didaktischer Sichtweise in erster Linie das **Verhältnis des Finanzstrafrechts zum sonstigen Kriminalstrafrecht**. Insoweit kann kein Zweifel daran bestehen, dass das Finanzstrafrecht dem **Nebenstrafrecht** zuzurechnen ist, und zwar in jeder Hinsicht: Der zentrale Rechtsakt des Finanzstrafrechts, das 1959 in Kraft getretene (BGBl 1958/129) und seither oft novellierte **FinStrG**, enthält zwar viele materiellrechtliche Bestimmungen, kann aber gleichwohl in gesamtstrafrechtlicher Sicht nicht als Kernstrafrecht angesehen werden; dies bleibt dem **StGB** vorbehalten. Die verfahrensrechtlichen Bestimmungen des FinStrG – soweit sie nicht das finanzstrafbehördliche Verfahren regeln – ergänzen ihrerseits nur die „kernstrafrechtliche“ **StPO**. **2**

Diesen Fakten – Finanzstrafrecht als **materiell-rechtlicher und verfahrensrechtlicher Sonderfall des Strafrechts** – beugt sich nicht nur (oft) die Vorlesungspraxis, sondern auch das vorliegende Buch: Es soll dazu dienen, Studierenden die (prüfungsrelevanten) **Besonderheiten des Finanzstrafrechts** zu illustrieren, die dieses vom Kernstrafrecht abheben; **3**

die zahlreichen (ebenso prüfungsrelevanten) Konstellationen, die das Finanzstrafrecht in einer Weise löst, die sich – wenn auch auf Basis verschiedener Bestimmungen – nicht von den Lösungen des Kernstrafrechts unterscheiden, sollen hier nicht erörtert werden, sondern bleiben anderen Werken überlassen (etwa Lehrbüchern zum Allgemeinen Teil des Strafrechts oder zum Strafprozessrecht). So sind hier nicht nur die (prüfungsrelevanten) Straftatbestände des FinStrG zu erfassen (die sich naturgemäß von jenen des Kernstrafrechts unterscheiden), sondern zB auch die Besonderheiten beim Rücktritt vom Versuch (§ 14). Dass es jedoch überhaupt eine Versuchsstrafbarkeit im Finanzstrafrecht gibt (§ 13), und der Rücktritt vom Versuch einen Strafaufhebungsgrund darstellt, unterscheidet sich letztlich nicht vom Kernstrafrecht, wo der Versuch ebenso strafbar ist (§ 15 StGB) und der Rücktritt vom Versuch prinzipiell ebenso als Strafaufhebungsgrund vorgesehen ist (§ 16 StGB). Insoweit setzt das vorliegende Werk allgemeine strafrechtliche Kenntnisse bzw die Zusammenschau mit anderen Lehrbüchern voraus. Weniger ist mehr.

- 4 Diesem Gedanken folgt der Aufbau dieses Buches: Der Einführung folgen Ausführungen zum **Allgemeinen Teil** des Finanzstrafrechts, die sich auf dessen **inhaltliche Abweichungen im Verhältnis zum Kernstrafrecht** beschränken, danach Ausführungen in Bezug auf die **wichtigsten finanzstrafrechtlichen Straftatbestände**. Die Ausführungen zum formellen Recht konzentrieren sich zunächst auf die wesentliche Frage, in wessen **Zuständigkeit** die Verfolgung eines Finanzvergehens fällt. Im Hinblick auf das **gerichtliche Finanzstrafverfahren** werden dessen Besonderheiten erörtert, nicht jedoch dessen Gang, soweit er sich nicht von anderen Strafprozessen unterscheidet. Im Anschluss wird das **finanzstrafbehördliche Verfahren** skizziert.

B. Das FinStrG und das finanzstrafrechtliche Nebenstrafrecht

- 5 Zentraler Rechtsakt des Finanzstrafrechts ist das **FinStrG**. Dieses gliedert sich in vier Artikel, von denen im Wesentlichen nur der erste (§§ 1–245) prüfungsrelevanten Inhaltes ist, da er alle **materiellen und formellen Bestimmungen** des FinStrG enthält, die tatsächlich **finanzstrafrechtlicher Natur** sind. Art II (§§ 248–252) enthält demgegenüber gerichtlich strafbare Handlungen, die ausdrücklich keine Finanzvergehen sind. Hierbei handelt es sich um sonstiges Nebenstrafrecht, also außerhalb des StGB angesiedeltes Nebenstrafrecht (dem Inhalt nach Rechtspflege-

und Amtsdelikte), das bloß in einem gewissen Naheverhältnis zum Finanzstrafrecht steht (zB falsche Verdächtigung iZm Finanzvergehen, § 250), und auf das der Allgemeine Teil des StGB anwendbar ist (Art I Abs 1 StRAG). Der dritte Artikel des FinStrG enthält nur eine einzige Bestimmung (§ 254), derzufolge im Bereich des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts das materielle und formelle Finanzstrafrecht mit Ausnahme der sinngemäßen Anwendung der Selbstanzeige nicht anwendbar ist, sondern das VStG (§ 254 Abs 1); die materiell-rechtlichen und formellen Bestimmungen des Art I des FinStrG gelten in diesem Bereich nur, falls zur Durchführung des Strafverfahrens eine Finanzstrafbehörde des Bundes zuständig ist (§ 254 Abs 2). Art IV (§§ 256–266) des FinStrG enthält Übergangs- und Schlussbestimmungen, und ist va iZm dem zeitlichen Anwendungsbereich von Gesetzesnovellen von Interesse.

Das vorliegende Lehrbuch konzentriert sich in der Folge auf den Art I des FinStrG. Dieser teilt sich in zwei Abschnitte, die unter den Überschriften „**Finanzstrafrecht**“ (§§ 1–52) bzw. „**Finanzstrafverfahren**“ (§§ 53–245) stehen. Der erste, materiell-rechtliche Abschnitt enthält in seinem I. Hauptstück (§§ 1–32) den **Allgemeinen Teil** des Finanzstrafrechts, in seinem II. Hauptstück (§§ 33–52) den **Besonderen Teil**. Der formell-rechtliche zweite Abschnitt teilt sich in drei Unterabschnitte, von denen der erste (§§ 53–54) **gemeinsame Bestimmungen** enthält, der umfangreiche zweite (§§ 56–194e) das **verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren** detailliert regelt und der dritte (§§ 195–245) Sonderbestimmungen (im Verhältnis zu den allgemeinen Regelungen der StPO) für das **gerichtliche Finanzstrafverfahren** enthält. **6**

Das FinStrG ist jedoch nicht das einzige Gesetz, in dem sich Bestimmungen finanzstrafrechtlichen Inhaltes finden. So wie das FinStrG im Verhältnis zum StGB (und zur StPO) zum Nebenstrafrecht zählt, könnte man bei anderen Rechtsakten oder auch nur einzelnen Bestimmungen in anderen Rechtsakten, die ebenfalls das Finanzstrafrecht betreffen, im Verhältnis zum zentralen FinStrG von **finanzstrafrechtlichem Nebenstrafrecht** sprechen. Soweit in **anderen Bundesgesetzen strafbare Handlungen als Finanzvergehen oder Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet** werden, kommt auf diese der **Allgemeine Teil des FinStrG** zur Anwendung (§ 3 Abs 1 iVm § 1 Abs 1; *Lässig* in WK² FinStrG § 3 Rz 2 [Stand 1. 6. 2020, rdb.at]). Dies ist nicht nur bei Strafbestimmungen der Fall, die in irgendeinem Zusammenhang mit Abgaben, Erstattungen oder Monopolen stehen (so etwa § 91 AlkStG, § 11 MinStG, § 13 Kapitalabfluss-MeldeG oder § 42 TabMG), sondern auch bei inhaltlich völlig anders ge- **7**

lagerten Delikten (wie etwa § 85 AußWG, § 29 MOG oder § 15 WiEReG). Verfahrensrechtlich ist das **FinStrZG** erwähnenswert, das **Amts- und Rechtshilfe** im finanzstrafbehördlichen Bereich regelt. Im Übrigen ist der Bereich der Amts- und Rechtshilfe von einer Vielzahl von Rechtsakten unterschiedlicher Rangordnung geprägt (nicht nur innerstaatliche Gesetze, sondern auch VO der EU und unmittelbar anwendbare völkerrechtliche Verträge), die zT auch nur bestimmte Ausschnitte des Finanzstrafrechts betreffen (zB nur die USt).

C. Geschütztes Rechtsgut und Tatobjekt

- 8 Wie im gesamten Strafrecht wird auch im Finanzstrafrecht zwischen dem geschützten Rechtsgut und dem Tatobjekt unterschieden. Als **geschütztes Rechtsgut** der Finanzvergehen gilt gemeinhin das **Besteuerungssystem als Ganzes**, einschließlich des **abgabenverfahrensrechtlichen Mitwirkungssystems** (Kert in L/B/K Rz 8). Va im finanzstrafrechtlichen Nebenstrafrecht gibt es jedoch Finanzvergehen, die andere Rechtsgüter schützen. Auch bei jenen Finanzvergehen, die sich gegen Monopole richten, ist das geschützte Rechtsgut ein anderes (nämlich das österreichische Tabakmonopol).
- 9 Das **Tatobjekt** ist hingegen stets **individuell** ein anderes: Der konkrete, einzelne **Abgabenanspruch**, der verkürzt wird (zB die ESt für das Jahr 2022), die eingangsabgabepflichtigen Waren, die konkret geschmuggelt werden (zB das aus den USA ins Zollgebiet verbrachte Smartphone), die konkret betroffenen Gegenstände des Tabakmonopols (also etwa die Tabakwaren, die monopolwidrig gehandelt werden) etc.

D. Schutzbereich des FinStrG

- 10 Der **Schutzbereich** bzw **sachliche Geltungsbereich** des FinStrG ist in § 2 geregelt. Die Regelung definiert das Schutzobjekt der **Finanzvergehen**: Nur die **Abgaben, die in § 2 genannt werden**, können **Tatobjekt** einer Abgabenhinterziehung, eines Schmuggels etc werden; auf Malversationen iZm anderen Abgaben sind die Tatbestände des FinStrG schon tatbestandsmäßig nicht anwendbar. § 2 Abs 1 unterscheidet in diesem Zusammenhang **drei Typen** von in den Schutzbereich der Normen des FinStrG fallenden **Abgaben**, die jeweils noch weiter unterteilt sind. Des Weiteren erstreckt sich der Schutzbereich des FinStrG auf das **Tabakmonopol**.

1. Abgaben, die durch Abgabenbehörden des Bundes erhoben werden

Gemeinsames Merkmal der durch § 2 Abs 1 lit a erfassten Abgaben **11** ist die **Erhebung durch Abgabenbehörden des Bundes**. Darunter sind grundsätzlich das **BMF**, das **Finanzamt Österreich (FAÖ)**, das **Finanzamt für Großbetriebe (FGR)** und das **Zollamt Österreich (ZAO)** zu verstehen (§ 49 Z 1 BAO). Nur in bestimmten gesetzlich geregelten Sonderfällen bestehen noch **weitere Abgabenbehörden des Bundes** (zB das Landwirtschaftsministerium iZm der Erhebung von Abgaben zu Marktordnungszwecken nach § 13 Abs 1 MOG).

Im Übrigen fußt § 2 Abs 1 lit a auf dem **Begriff der Abgaben**. **12** Diesem liegt ein vom VfGH geprägtes Begriffsverständnis zugrunde: Eine **öffentliche Abgabe** ist demnach eine **Geldleistung**, die eine **Gebietskörperschaft** (Bund, Land, Gemeinde) kraft **öffentlichen Rechts** zur **Deckung ihres Finanzbedarfs erhebt** (VfSlg 1.465/1932). Aus diesem Begriffsverständnis sind vom Schutzbereich des FinStrG explizit die **Stempel-, Rechts- und Konsulargebühren ausgenommen**, die abgesehen von den **Wettgebühren** nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG (welche somit als Bundesabgaben iSd § 7 F-VG nach § 2 Abs 1 lit a in den Schutzbereich der Finanzvergehen fallen) – nicht dem Abgabebegriff nach § 2 unterliegen (§ 2 Abs 2).

Die erste Fallgruppe der nach § 2 Abs 1 lit a dieserart in den Schutzbereich der Finanzvergehen fallenden Abgaben sind alle **bundesrechtlich** **13** **geregelten Abgaben**, soweit sie **bei Erhebung im Inland von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben** sind (§ 2 Abs 1 lit a 1. Fall). Zu den Bundesabgaben gehören iSv § 7 F-VG die **ausschließlichen Bundesabgaben** (Abgaben, deren Ertrag ganz dem Bund zufließt: Nach § 8 FAG etwa die Bepreisung von Treibhausgasemissionen gemäß dem NEHG 2022, die Digitalsteuer, der Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen, die EU-Quellensteuer oder die Glücksspielabgabe mit Ausnahme der Bundesautomaten- und VLT-Abgabe) und die **gemeinschaftlichen Bundesabgaben** (die durch den Bund erhoben werden und aus denen dem Bund und den Ländern bzw Gemeinden Ertragsanteile zufließen; hierzu gehören nach § 9 FAG etwa die **EST**, die **KöSt**, die **USt**, die Kapitalverkehrsteuern, die GrEST, die Kraftfahrzeugsteuer, die Versicherungssteuer, die Normverbrauchsabgabe, die motorbezogene Versicherungssteuer, die Werbeabgabe, die Konzessionsabgabe, die Spielbankabgabe, die Tabaksteuer, die Elektrizitätsabgabe, die Erdgasabgabe, die Kohleabgabe, die Biersteuer, die Weinsteuer, die Schaumweinsteuer, die

Zwischenerzeugnissteuer, die Alkoholsteuer, die Mineralölsteuer, die frühere Erbschafts- und Schenkungssteuer, die Stiftungseingangssteuer, die Stabilitätsabgabe oder die Flugabgabe). Bei **Zuschlagsabgaben** (bestehend aus einer Stammabgabe des Bundes und Zuschlägen der Länder bzw. Gemeinden) und **Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand** (wenn also Bund und Länder bzw. Gemeinden gleichartige Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand erheben) fällt nach § 7 F-VG **die jeweils für den Bund erhobene Abgabe** unter den Begriff der Bundesabgabe. Erfasst sind nach § 7 Abs 2 und 3 F-VG schließlich auch **Abgaben**, deren Ertrag zwar ausschließlich den Ländern bzw. Gemeinden zufließt, deren **Regelung aber dem Bundesgesetzgeber vorbehalten** ist (die Feuerschutzsteuer und – wie auch in § 2 Abs 1 lit b klargestellt – die Grundsteuer; nicht jedoch die Kommunalsteuer, die nur von den Gemeinden erhoben wird).

- 14** Die zweite Fallgruppe der nach § 2 Abs 1 lit a vom Schutzbereich der Finanzvergehen erfassten öffentlichen Abgaben sind jene, die durch **unmittelbar wirksame Rechtsvorschriften der EU geregelt** sind, soweit sie **bei Erhebung im Inland von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben** sind (§ 2 Abs 1 lit a 2. Fall). Damit sind die **Zölle** gemeint, dh Einfuhr- oder Ausfuhrabgaben auf Grundlage des UZK (VO 952/2013).
- 15** Schließlich fallen auch die **bundesrechtlich geregelten Beiträge an öffentliche Fonds und an Körperschaften des öffentlichen Rechts, die keine Gebietskörperschaften sind**, soweit sie **bei Erhebung im Inland von Abgabenbehörden des Bundes zu erheben** sind, in den Schutzbereich des FinStrG (§ 2 Abs 1 lit a 3. Fall). Dies ist nur selten der Fall, nämlich bei der Kammerumlage nach § 122 WirtschaftskammerG, dem Zuschlag zur landwirtschaftlichen Unfallversicherung nach § 22 Abs 2 lit b, § 30 Abs 4 BSVG sowie dem Beitrag von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (§ 44 FLAG).

2. Grundsteuer und Lohnsummensteuer

- 16** Nach § 2 Abs 1 lit b fallen zusätzlich die **Grundsteuer** und die Lohnsummensteuer in den Schutzbereich der Finanzvergehen. Was die (teilweise von Abgabenbehörden des Bundes, teilweise von den Gemeinden erhobene) Grundsteuer betrifft, so hat die Bestimmung partiell nur den Charakter einer Klarstellung, da man sie (zumindest teilweise) bereits als von § 2 Abs 1 lit a 1. Fall erfasst erachten muss.
- 17** Die **Lohnsummensteuer** besteht schon seit mehr als 30 Jahren nicht mehr, hat also finanzstrafrechtlich allenfalls noch für Altfälle Bedeutung.

Die **Kommunalsteuer**, die die frühere Lohnsummensteuer abgelöst hat, fällt **nicht** in den Schutzbereich der Finanzvergehen, da sie (anders als die Lohnsummensteuer) nicht explizit in § 2 erwähnt wird (und als von den Gemeinden erhobene Abgabe auch nicht unter die Generalklauseln des § 2 Abs 1 lit a fällt).

3. EUSt und harmonisierte Verbrauchsteuern

Schließlich fallen nach § 2 Abs 1 lit c die **in einem anderen EU-Mitgliedstaat zu erhebende EUSt oder durch Rechtsvorschriften der EU harmonisierte Verbrauchsteuern** in den Schutzbereich der Finanzvergehen, sofern der **Abgabenspruch** iZm einem **in diesem Staat begangenen Finanzvergehen entstanden** ist, das **im Inland verfolgt** wird. Verbrauchsteuern sind Abgaben, die an den Verbrauch von Gütern gehobenen Bedarfs anknüpfen. Neben der ohnehin ausdrücklich geregelten USt sind die Verbrauchsteuern auf **Tabakwaren, Mineralöl** sowie **Alkohol und alkoholische Getränke** harmonisiert. Somit kann etwa auch die deutsche Tabaksteuer in den Schutzbereich des (österreichischen) FinStrG fallen. Zusätzliche Voraussetzung ist dafür aber zunächst das Entstehen dieses (ausländischen) Abgabenspruchs iZm einem in diesem Staat begangenen Finanzvergehen: Der **EU-Mitgliedstaat, nach dessen Recht der Abgabenspruch entsteht**, muss also auch der **Tatortstaat eines** (zumindest nach österreichischem Recht vorliegenden) **Finanzvergehens** sein, mit dem die Entstehung des spezifischen Abgabenspruchs zusammenhängt. Dieses Finanzvergehen muss darüber hinaus **in Österreich verfolgt** werden, was voraussetzt, dass es nach § 5 **strafanwendungsrechtlich** überhaupt den **österreichischen Strafgesetzen** unterliegt (siehe dazu unten Rz 41 ff; wenn etwa der Täter des Finanzvergehens Österreicher ist, die Tathandlung aber in dem EU-Mitgliedstaat vornimmt, nach dessen Recht auch der iZm dem Finanzvergehen stehende Abgabenspruch entsteht). Bei Vorliegen der sonstigen, insbesondere strafanwendungsrechtlichen Voraussetzungen ist es somit erst die konkrete Aufnahme der Strafverfolgung durch österreichische Behörden selbst, die zum Vorliegen einer Abgabe nach § 2 Abs 1 lit c führt.

4. USt in einem anderen EU-Mitgliedstaat

Während die österreichische USt als gemeinschaftliche Bundesabgabe jedenfalls in den Schutzbereich des FinStrG fällt, gilt dies für die

in anderen EU-Mitgliedstaaten entstehende USt (alias Mehrwertsteuer) nur in zwei besonderen Fällen: Neben der EUSt (§ 2 Abs 1 lit c) ist hier die **USt** zu nennen, die in einem anderen **EU-Mitgliedstaat** iZm einem **grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug** (iSd § 40) **entstanden** ist, wenn die **Tat im Inland verfolgt** wird (§ 2 Abs 1 lit d). Diese Bestimmung – ein Tatobjekt (eine geeignete Abgabe) als Voraussetzung einer Straftat liegt vor, weil eine Straftat gegen das Tatobjekt begangen wird – ist deshalb kein Zirkelschluss, weil der **Tatbestand des grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrugs den Abgabebegriff nicht voraussetzt**, sondern „nur“ ein grenzüberschreitendes Betrugssystem, in welchem Lieferungen oder sonstige Leistungen ganz oder zum Teil ausgeführt oder vorgetäuscht werden, und zwar unter Verwendung oder Vorlage falscher, unrichtiger oder unvollständiger Umsatzsteuererklärungen oder Unterlagen, unter Verschweigen umsatzsteuerrelevanter Informationen, unter Verletzung einer gesetzlichen Verpflichtung oder unter Einreichung von richtigen Umsatzsteuererklärungen, die dadurch betrügerisch einen Einnahmenausfall an USt herbeiführen, dass geschuldete USt nicht spätestens am Fälligkeitstag entrichtet wird oder unrechtmäßig Umsatzsteuergutschriften geltend gemacht werden. Es ist hier also tatsächlich erst das Finanzvergehen (der grenzüberschreitende Umsatzsteuerbetrug), das – soweit es strafanwendungsrechtlich dem österreichischen Recht unterliegt und auch tatsächlich im Inland verfolgt wird – die Abgabe iSd § 2 erzeugt. Wenn etwa ein grenzüberschreitender Umsatzsteuerbetrug dazu führt, dass nach deutschem Recht ein Anspruch auf (deutsche) Mehrwertsteuer entsteht, gilt diese als Abgabe iSd § 2 Abs 1 lit d unter der Voraussetzung, dass der grenzüberschreitende Umsatzsteuerbetrug in Österreich verfolgt wird (was dem Tatbestand des § 40 zufolge auch dann der Fall sein könnte, wenn kein entsprechender Abgabensanspruch nach deutschem Recht entstanden wäre).

5. Monopole

- 20** **Monopole** und Monopoleinnahmen sind **keine Abgaben**, sondern eine weitere Form fiskalisch motivierter Mittelbeschaffung durch den Staat. Gleichwohl unterfallen sie dem **Schutzbereich bestimmter Finanzvergehen**. § 2 Abs 3 stellt aber klar, dass das **nur für das Tabakmonopol** gilt. Soweit die Erträge aus dem Monopol im Wege einer speziellen Verbrauchsteuer abgeschöpft werden, kann diese – wie im Fall der Tabaksteuer als gemeinschaftliche Bundesabgabe nach § 2 Abs 1 lit a – unter den

Abgabenbegriff des FinStrG fallen, und dadurch gesonderten finanzstrafrechtlichen Schutz erfahren.

6. Zusammenfassung: Was fällt nicht in den Schutzbereich des FinStrG?

Der Schutzbereich der Finanzvergehen ist weitgehend inlandsbezogen: Nur das österreichische Tabakmonopol gilt als Monopol, und abgesehen von den genannten Ausnahmen im Bereich der USt und der harmonisierten Verbrauchsteuern, in denen auch Steuern aus anderen EU-Mitgliedstaaten berücksichtigt werden, fallen nur österreichische Steuern sowie der Zoll der EU unter den Abgabenbegriff des § 2. **Andere Steuern aus EU-Mitgliedstaaten**, Strafzölle nach WTO-Recht, alle **drittstaatlichen Steuern und Zölle** sowie jegliches ausländische Monopol fallen nicht in den Schutzbereich des FinStrG. Die Hinterziehung der deutschen ESt kann daher schon tatbestandsmäßig kein Finanzvergehen iSd FinStrG sein. **21**

Auf Österreich bezogen liegen **alle nicht genannten Landes- und Kommunalabgaben** außerhalb des Abgabenbegriffs des § 2. Zu den wenigen vom Schutzbereich der Finanzvergehen erfassten Landes- und Kommunalabgaben zählen die Feuerschutzsteuer, die Grundsteuer und die frühere Lohnsummensteuer. Kein Gegenstand eines Finanzvergehens kann somit etwa die Verkürzung der Kommunalsteuer, der Fremdenverkehrsabgaben oder der Abgaben für das Halten von Tieren sein. **22**

Auch Geldleistungen, die an Bundesbehörden zu entrichten sind, sind keine Abgaben iSd § 2, wenn sie **nicht durch die Abgabenbehörden des Bundes erhoben** werden. **Sozialversicherungsbeiträge** (mit Ausnahme des Zuschlags zur landwirtschaftlichen Unfallversicherung), **Kammerumlagen** (mit Ausnahme der Kammerumlage nach § 122 WirtschaftskammerG), Studienbeiträge etc fallen daher nicht in den Schutzbereich des FinStrG. **23**

Ausdrücklich aus dem Schutzbereich des FinStrG sind auch die **Stempel-, Rechts- und Konsulargebühren nach dem GebG** ausgenommen (nur die Wettgebühren nach § 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG sind erfasst). Ebenso ausgenommen aus dem Schutzbereich des FinStrG sind Verletzungen des **Glückspielmonopols**, da § 2 Abs 3 den Monopolbegriff auf das Tabakmonopol beschränkt. **24**

Auch **abgabenrechtliche Nebenansprüche** wie Säumnis- oder Verspätungszuschläge (OGH 14. 10. 1982, 13 Os 148/82) und Anspruchszinsen sind keine Abgaben iSd § 2. **25**

E. Grundbegriffe

1. Tat

- 26** Anders als das StGB unterscheidet das FinStrG begrifflich nicht zwischen der Tat (als historischem Lebenssachverhalt) und der strafbaren Handlung (als deren rechtliche Bewertung), sondern verwendet in beiderlei Zusammenhang den Begriff der **Tat**. Welche der beiden Bedeutungen dabei konkret gemeint ist, ergibt sich aus dem jeweiligen Kontext.
- 27** Als Tat gilt die **kleinste, nicht mehr teilbare Einheit eines abgrenzbaren Lebenssachverhalts** (vgl etwa *Lässig in Höpfel/Ratz, WK² Vor FinStrG Rz 8 f* [Stand 1. 6. 2020, rdb.at]). Dies ist bei jenen Finanzvergehen leicht feststellbar, bei denen ein bestimmter Umgang mit körperlichen Gegenständen pönalisiert ist (§ 33 Abs 4, § 35 Abs 1 und 3, § 44 Abs 1, § 46 Abs 1). Schmuggelt etwa jemand bei einem Grenzübertritt zehn Stangen Zigaretten, liegt nur eine Tat vor; werden hingegen von derselben Person bei zwei Grenzübertritten jeweils fünf Stangen Zigaretten geschmuggelt, begründet jeder der beiden abgrenzbaren Angriffe eine Tat.
- 28** Beim praktisch wichtigsten Fall – den zu **veranlagenden Abgaben** als Tatobjekt – wird in der **Abgabe einer Jahressteuererklärung pro Steuersubjekt und Steuerart eine Tat**, nämlich eine **Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1** begangen (OGH 22. 1. 2009, 13 Os 142/08 v). Sind also zB in der ESt-Jahressteuererklärung für 2017 mehrere Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten enthalten (zB Verschweigen mancher Einnahmen, Erfinden von Betriebsausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen), so liegt dennoch nur eine Tat nach § 33 Abs 1 vor. Werden hingegen auch in der USt-Jahressteuererklärung für 2017 Umsätze verschwiegen, so liegt – da eine weitere Steuerart betroffen ist – eine zweite Tat vor.
- 29** Dies ist auch auf die **Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a und b** übertragbar: Bezogen auf die Voranmeldungs- bzw Entrichtungszeiträume liegt **je Steuersubjekt, Steuerart und Zeitraum jeweils eine Tat** vor (OGH 22. 1. 2009, 13 Os 142/08 v). Auch hier werden also etwa mehrere Unrichtigkeiten in einer UVA zu einer Tat zusammengefasst.
- 30** Ebenso gilt dies für die **Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben nach § 35 Abs 2** (*Lässig in Höpfel/Ratz, WK² Vor FinStrG Rz 11* [Stand 1. 6. 2020, rdb.at]): Alle Unrichtigkeiten innerhalb einer Zollanmeldung werden zu einer Tat zusammengefasst.
- 31** Die **Zusammenfassung mehrerer Finanzvergehen** zu einem **Abgabenbetrug** macht aber **nicht eine Tat** aus mehreren Taten; diese behalten vielmehr ihre **rechtliche Selbständigkeit**.