

Finanzstrafrecht

Das Doppelverfolgungsverbot als Einschränkung des Kumulationsprinzips zwischen FinStrG und StGB

Klarstellung durch den OGH

ALEXANDER STÜCKLBERGER / JANA CERNAKOVA*)



Während bei Begehung mehrerer Finanzvergehen – gleich, ob durch eine oder durch mehrere, verschiedene Handlungen – genauso wie bei der Begehung mehrerer strafbarer Handlungen nach dem StGB durch eine oder mehrere Handlungen jeweils nur eine einheitliche Strafe zu verhängen ist (Absorptionsprinzip), sind bei Zusammentreffen von Finanzvergehen und anderen strafbaren Handlungen sogar bei Zusammentreffen in ein und derselben Handlung zwei Strafen zu verhängen (Kumulation). Nachdem sowohl der EGMR als auch der EuGH die international geltenden Doppelverfolgungsverbote stark aufgeweicht hatten,¹⁾ hat der OGH jüngst klargestellt,²⁾ dass eine solche Kumulation nur dann möglich ist, wenn Finanzvergehen und andere strafbare Handlungen in ein und demselben Urteil verhängt werden.



1. Problemstellung

Dass es sich bei diesem auf den ersten Blick „akademischen“ Problem um eine praktisch äußerst relevante Rechtsfolge handelt, zeigt sich an folgendem Beispiel:

• Beispiel

Ein Manager bittet einen Lieferanten, die Rechnung für eine private Lieferung an den Manager nicht an ihn selbst, sondern an die von ihm vertretene börsennotierte Aktiengesellschaft zu legen. Kurz nachdem der Lieferant dieser Bitte nachkommt, bezahlt die Aktiengesellschaft die Rechnung, erklärt diese in weiterer Folge als Betriebsausgabe und macht die sich daraus ergebende Vorsteuer geltend.

Die zuständige Staatsanwaltschaft klagt den Manager in weiterer Folge wegen Untreue an. Auch der Lieferant wird als Beitragstäter zu dieser Untreue angeklagt. Die Vorsteuer- und Körperschaftsteuererklärungen der börsennotierten Aktiengesellschaft, die der Manager zu verantworten hatte, werden in der Anklage und im weiteren Verfahren nicht thematisiert, weil die Staatsanwaltschaft zu diesen wegen anderer abgabenrechtlich relevanter Sachverhalte noch ermittelt. Der Manager wird schließlich wegen Untreue verurteilt, während das Gericht zu dem Schluss kommt, dass dem Lieferanten die notwendige Wesentlichkeit im Hinblick auf den Befugnismissbrauch des Managers im Zweifel nicht nachgewiesen werden könne, weshalb dieser freigesprochen wird.

Aufgrund des Doppelverfolgungsverbots ist die Staatsanwaltschaft im Beispiel nun gezwungen, das gegen den Lieferanten wegen Beitrags zur Abgabenhinterziehung geführte Ermittlungsverfahren einzustellen. Gegen den Manager (sowie die Aktiengesellschaft) darf die Staatsanwaltschaft aber weiterermitteln. Warum?

2. Zum Verbot der Doppelbestrafung

Der Grund dafür ist das Verbot der Doppelverfolgung (auch *ne bis in idem*), das in mehreren unterschiedlichen Fassungen in der österreichischen Rechtsordnung veran-

*) Mag. Alexander Stücklberger ist Rechtsanwalt in Wien mit den Schwerpunkten Wirtschafts- und Finanzstrafrecht sowie Arbeitsrecht. Mag. Jana Cernakova ist Rechtsanwaltsanwältin in Wien mit den Schwerpunkten Wirtschaftsstrafrecht und Compliance.

1) Lewisch, Quo vadis „ne bis in idem“? Neues zur Sperrwirkung in (Wirtschafts-)Strafverfahren, in Lewisch, Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit, Jahrbuch 2019 (2019) 183 (200 ff).

2) OGH 7. 6. 2021, 13 Os 22/21s.

kert ist: § 17 StPO, Art 4 des 7. ZPEMRK, Art 50 GRC und (insbesondere in internationalen Fällen) Art 54 SDÜ. Trotz verschiedener gesetzlicher Grundlagen bleibt der Kern des Verbots gleich: Niemand darf wegen derselben Tat mehrmals verfolgt oder bestraft werden. Die Sperrwirkung umfasst grundsätzlich sämtliche endgültigen Entscheidungen: eine bestandskräftige (unanfechtbare) Erledigung im Ermittlungsverfahren, ein rechtskräftiges Urteil eines Gerichts oder eine bestandskräftige Beendigung eines verwaltungsstrafrechtlichen Verfahrens durch eine Verwaltungsbehörde. Eine bloß prozessuale Erledigung im Sinne einer Zurückweisung wegen Unzuständigkeit reicht hingegen nicht aus.³⁾

Insbesondere die Rechtsprechung des EuGH und des EGMR der letzten Jahre und Jahrzehnte hat das lange sehr formalistisch und streng ausgelegte Doppelverfolgungsverbot effektiv aufgeweicht und in diversen Entscheidungen die Sanktionierung ein und desselben Sachverhalts unter bestimmten Umständen ausdrücklich zugelassen.⁴⁾ Insoweit ist die jüngste Rechtsprechung des OGH zu § 17 StPO,⁵⁾ der ausdrücklich bei seiner soweit ersichtlich zuletzt 1990⁶⁾ judizierten strengen Sichtweise bleibt, aus rechtsstaatlicher Sicht erfreulich: Jede Tat im Sinne eines Lebenssachverhalts soll im Rahmen der StPO nur einmal verfolgt und abgeurteilt werden. Werden im Rahmen dieses einen Verfahrens nicht alle strafrechtlichen Gesichtspunkte des Lebenssachverhalts ausgeschöpft, geht dies zu Lasten des staatlichen Strafanspruchs. § 17 StPO steht einem neuerlichen Strafverfahren nach der StPO entgegen.

Das Ne-bis-in-idem-Verbot stellt wie bereits erwähnt auf einen strafprozessualen Tatbegriff und damit auf den Lebenssachverhalt ab – dies im Gegensatz zum materiellen Begriff der „Straftat“, die auch eine rechtliche Würdigung miteinbezieht.⁷⁾ Verfolgen Straftatbestände verschiedene Zwecke und stehen sie daher in echter Konkurrenz zueinander, sind sie nebeneinander anwendbar.⁸⁾ So kann jemand durch eine Tathandlung im Sinn eines einheitlichen Lebenssachverhalts sowohl den Tatbestand der Untreue als Beitragstätter nach §§ 12, 153 StGB als auch den Tatbestand der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG verwirklichen und für beide Delikte bestraft werden (Idealkonkurrenz).⁹⁾ Aus Sicht des Doppelverfolgungsverbots spielt es bei Idealkonkurrenz keine Rolle, ob eine einzige Strafe (insbesondere aufgrund des im gerichtlichen Strafrecht geltenden Absorptionsprinzips nach § 28 StGB) oder mehrere Strafen (so zB generell im Verwaltungsstrafrecht, aber auch bei Zusammentreffen von „allgemeinem“ gerichtlichem Strafrecht und Finanzvergehen [§ 22 Abs 1 FinStrG]) verhängt werden, sofern dies nur im Rahmen derselben verfahrensbeendenden Entscheidung erfolgt. Unterbleibt fälschlicherweise die Bestrafung wegen des einen oder anderen Delikts, kann das Gericht diese nicht nachholen oder einen „zusätzlichen“ gerichtlichen Prozess in die Wege leiten.¹⁰⁾

3. Zum Vorliegen eines einheitlichen „Lebenssachverhalts“

Der Lebenssachverhalt (die Tat im prozessualen Sinn) bezeichnet das einheitliche, historische Geschehen, das Gegenstand der Anklage und damit des Verfahrens ist. Er um-

³⁾ Birkbauer in Fuchs/Ratz, WK StPO, § 17 Rz 42.

⁴⁾ Dazu im Detail noch unten.

⁵⁾ OGH 7. 6. 2021, 13 Os 22/21s.

⁶⁾ OGH 23. 8. 1990, 12 Os 69/90.

⁷⁾ Zum Begriff im Detail Fuchs, Strafrecht – Allgemeiner Teil¹⁹ (2016) 6/2 ff; Birkbauer, Der Prozessgegenstand im österreichischen Strafverfahren (2009) 52 ff.

⁸⁾ Vgl § 28 StGB, dazu Kienapfel/Höpfel/Kert, Strafrecht – Allgemeiner Teil¹⁵ (2016) 45 ff (E8).

⁹⁾ OGH 23. 8. 1990, 12 Os 69/90; Dannecker in Leitner, Handbuch verdeckte Gewinnausschüttung (2014) 433 f.

¹⁰⁾ RIS-Justiz RS0011520: „Im Fall von Tateinheit liegt stets nur eine Tat im Sinn des Prozessrechts vor, weshalb sich die Rechtskraft ihrer Aburteilung auf alle ideell konkurrierenden strafbaren Handlungen erstreckt“; Startl, Idealkonkurrierend verwirklichte Finanzvergehen und der Grundsatz ne bis in idem, ZWF 2020, 307 (310).

fasst einen Komplex von Tatsachen, die ihrer Natur nach unlösbar miteinander verbunden sind und in räumlicher und zeitlicher Hinsicht übereinstimmen.¹¹⁾ Für die Abgrenzung ist materiellrechtliche Kategorisierung oder Subsumtion grundsätzlich unbeachtlich.¹²⁾ Daher darf man – anders als bei einer (späteren) rechtlichen Subsumtion oder Kategorisierung – den Lebenssachverhalt nicht in künstlich voneinander getrennte Handlungen aufteilen.¹³⁾

Als Beispiel für eine Abgrenzung des Lebenssachverhalts dient die erwähnte OGH-Entscheidung.¹⁴⁾ Im zugrunde liegenden Sachverhalt hatte der Täter mit einer Autofahrt mehrere Wertgegenstände von Serbien nach Wien transportiert und damit einen einheitlichen Lebenssachverhalt verwirklicht. Da es sich um Wertgegenstände handelte, welche im Rahmen eines Raubes erbeutet worden waren, und er bei der Einfuhr keinen Zoll bezahlt hatte, erfüllte er durch diese Fahrt mehrere Straftatbestände, konkret das Vergehen des Schmuggels nach § 35 Abs 1 lit a FinStrG und den Straftatbestand der Hehlerei nach § 164 Abs 1 StGB. Obwohl für eine Verurteilung wegen Hehlerei auch Teile der Autofahrt „ausgereicht“ hätten und der Grenzübertritt ohne rechtliche Relevanz ist, der Schmuggel hingegen nur durch den Grenzübertritt begangen wurde, waren beide Tathandlungen in räumlicher und zeitlicher Hinsicht untrennbar verbunden.¹⁵⁾ Eine spätere Verurteilung wegen des Finanzvergehens des Schmuggels, nachdem ein Gericht den Betroffenen Jahre zuvor wegen der Verwirklichung des Straftatbestands der Hehlerei rechtskräftig verurteilt hatte, verstößt gegen das Doppelbestrafungs- bzw. -verfolgungsverbot, weil der Betroffene wegen desselben Lebenssachverhalts doppelt verfolgt und bestraft wurde.

Aus diesem Grund muss die Staatsanwaltschaft im obigen Beispiel das gegen den Lieferanten wegen Beitrags zur Abgabenhinterziehung geführte Ermittlungsverfahren einstellen, nachdem er wegen Beitrags zur Untreue freigesprochen wurde: Sein Beitrag zu beiden Tatbeständen liegt in derselben Tat, nämlich dem „Umschreiben“ der Rechnung auf die Aktiengesellschaft. Sobald das Gericht über die Rechnungsausstellung rechtskräftig entscheidet, ist der Lebenssachverhalt „erledigt“, und der Staatsanwalt darf wegen des Vorwurfs des Beitrags zur Abgabenhinterziehung nicht weiter ermitteln (weil die weitere Verfolgung aus rechtlichen Gründen unzulässig wäre, § 190 Z 1 StPO).

Für den Manager ist die Rechtslage womöglich anders: Er hat einerseits die Überweisung des Entgelts für seine private Lieferung durch die von ihm vertretene Aktiengesellschaft veranlasst, andererseits im Namen der Gesellschaft eine falsche Jahressteuererklärung abgegeben (bzw. für deren Abgabe gesorgt). Er hat somit grundsätzlich zwei Handlungen gesetzt, welche sich weder zeitlich noch örtlich überschneiden. Vor diesem Hintergrund kann die Einheitlichkeit des jeweils verfahrensgegenständlichen Lebenssachverhalts durchaus diskutiert werden und wird im Einzelfall zu evaluieren sein. Aus dem (materiellrechtlich geprägten und damit für *ne bis in idem* nicht unbedingt relevanten) finanzstrafrechtlichen Tatbegriff¹⁶⁾ alleine, der auf den ersten Blick auf andere Tathandlungen abzustellen scheint, automatisch das Vorliegen eines „neuen“ Lebenssach-

¹¹⁾ OGH 28. 4. 2015, 11 Os 5/15t; 21. 10. 2008, 11 Os 112/08t.

¹²⁾ RIS-Justiz RS0098487, RS0102147; Lewisch in Fuchs/Ratz, WK StPO, § 262 Rz 22; vgl auch Ratz in Fuchs/Ratz, WK StPO, § 281 Rz 502.

¹³⁾ OGH 28. 4. 2015, 11 Os 5/15t.

¹⁴⁾ OGH 7. 6. 2021, 13 Os 22/21s.

¹⁵⁾ Dazu der OGH: „Auch ein Vergleich der beiden Urteile zeigt klar, dass ihr Gegenstand ein und dieselbe Tat (im prozessualen Sinn) ist: Ausführungshandlung der Hehlerei war eine Autofahrt des Genannten von Serbien nach Wien am 5. 2. 2015 unter Mitnahme der(selben, aus einem Raub stammenden [US 3]) 18 Uhren. Der für das Finanzvergehen des Schmuggels relevante Tataspekt, nämlich das Verbringen der mitgeführten Wertgegenstände in das Zollgebiet der Union, ist davon – als ein Grenzübertritt innerhalb dieser Reisebewegung – jedenfalls mitumfasst.“

¹⁶⁾ RIS-Justiz RS0124712; zur Einordnung als materiellrechtliche Tat: Lässig in Höpfel/Ratz, WK StGB², Vor FinStrG Rz 9.

verhaltens abzuleiten, wäre aber uE zu kurz gedacht, weil wesentliche Elemente des Lebenssachverhalts im obigen Beispiel bereits im Untreue-Verfahren zu klären sind.

4. Abgrenzung des verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Finanzstrafverfahrens und Verfahrenskoordination

Diese strenge Sichtweise des OGH zu § 17 StPO gilt aber nur dann, wenn sowohl das frühere als auch das spätere Verfahren überhaupt der StPO unterliegen.¹⁷⁾ Dies gilt neben Delikten des StGB und des Nebenstrafrechts insbesondere auch für Finanzvergehen, die gemäß § 53 FinStrG von einem Gericht zu ahnden sind,¹⁸⁾ zumal § 195 Abs 1 FinStrG für gerichtliche Finanzstrafverfahren die StPO für anwendbar erklärt und das FinStrG keine prozessuale Vorschrift enthält, die § 17 StPO derogiert oder ergänzt – bei § 22 FinStrG handelt es sich bloß um eine materiellrechtliche Norm zur Sanktionierung und gerade nicht um eine prozessuale Vorschrift.

Wesentlich komplexer ist das Thema der Doppelverfolgung dann, wenn – zB weil die Wertgrenzen des § 53 FinStrG nicht erreicht werden – für die Ahndung des Finanzvergehens die Finanzstrafbehörde zuständig ist, während das (idealkonkurrierende) StGB-Delikt dennoch von Staatsanwaltschaft und Gericht verfolgt werden muss. § 53 Abs 7 FinStrG sieht diese Aufteilung ein und desselben Sachverhalts nach der rechtlichen Subsumtion auf zwei unterschiedliche Strafverfolgungsbehörden ausdrücklich vor.

Dagegen hat der OGH keine Bedenken: Nach seiner ständigen Rechtsprechung ist im Rahmen der Beurteilung des Grundsatzes *ne bis in idem* in diesem Fall – anders als bei ausschließlicher Zuständigkeit des Gerichts – nicht der Lebenssachverhalt ausschlaggebend. Vielmehr kommt es auf die materiellen Gesichtspunkte (vereinfacht gesagt, die rechtliche Subsumtion bzw Qualifikation) der Tat an.¹⁹⁾ Solange jede Behörde einen anderen rechtlichen Tatbestand verfolgt bzw verurteilt, können beide Prozesse getrennt geführt werden.

Der OGH hebt jedoch hervor, dass im Rahmen einer solchen grundsätzlich denkbaren Form von Doppelverfolgung Art 4 des 1. ZPEMRK (und damit die dazu entwickelten Grundsätze des VfGH und des EGMR) zu beachten ist. Es ist daher im Fall einer solchen Doppelverfolgung jeweils zu prüfen, ob diese Anforderungen konkret erfüllt sind.

5. Die Komplementaritäts-Rechtsprechung

Die parallele Führung eines verwaltungsbehördlichen und eines gerichtlichen Verfahrens hat der EGMR im Hinblick auf Art 4 des 7. ZPEMRK vorerst kritisiert. Bezüglich der Maßgeblichkeit des Doppelbestrafungs- bzw -verfolgungsverbots hat er in seinen Entscheidungen auf dasselbe Verhalten bzw auf einen einheitlichen Beweggrund,²⁰⁾ dann auf einen Einzelakt, der unter mehrere echt konkurrierende Tatbestände subsumierbar ist,²¹⁾ und schließlich auf einen Einzelakt, der mehrere sich allenfalls essenziell überschneidende Tatbestände erfüllt,²²⁾ abgestellt. In der Entscheidung *Zolotukhin*²³⁾ hat er diese Ansätze harmonisiert²⁴⁾ und judiziert, dass es auf den völligen oder zumindest substanzial identischen Sachverhalt ankommt.²⁵⁾ Demzufolge würde die Führung eines

¹⁷⁾ *Birkbauer* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO, § 17 Rz 31 f.

¹⁸⁾ OGH 7. 6. 2021, 13 Os 22/21s.

¹⁹⁾ OGH 22. 11. 2001, 12 Os 51/01; 5. 8. 2003, 11 Os 167/02; 22. 11. 2001, 15 Os 154/02; RIS-Justiz RS0115915.

²⁰⁾ EGMR 23. 10. 1995, *Gradinger* gg Österreich, Bsw 15963/90.

²¹⁾ EGMR 30. 7. 1998, *Oliveira* gg Schweiz, Bsw 25711/94.

²²⁾ EGMR 29. 5. 2001, *Fischer* gg Österreich, Bsw 37950/97.

²³⁾ EGMR 10. 2. 2009, *Zolotukhin* gg Russland, Bsw 14939/03; *Grof*, Ne bis in idem – das Zolotukhin Urteil des EGMR, SPRW 2011, 1.

²⁴⁾ Dazu *Grof*, SPRW 2011, 1.

²⁵⁾ In diesem Sinne auch EGMR 16. 9. 2009, *Ruotsalainen* gg Finnland, Bsw 13079/03; 26. 6. 2009, *Maresti* gg Kroatien, Bsw 55759/07; 14. 1. 2010, *Tsonev* gg Bulgarien, Bsw 2376/03.

verwaltungsbehördlichen und eines gerichtlichen Verfahrens Art 4 des 7. ZPEMRK verletzen, wenn in beiden Verfahren der (zumindest im Wesentlichen) idente Sachverhalt beurteilt wird.

Von seinem ursprünglich strengen Ansatz ist der EGMR in den letzten Jahren mit seiner sogenannten „Komplementaritäts-Rechtsprechung“ abgegangen. Demnach können wegen desselben Sachverhalts ein behördliches und ein gerichtliches Verfahren geführt werden, wenn beide Verfahren auf integrierte Weise miteinander kombiniert werden und sich gegenseitig ergänzen. Wenn jeder der Behörden ein Spektrum unterschiedlicher Sanktionen zur Verfügung stehe, die sich nicht überschneiden, liege auch aus grundrechtlicher Sicht ein unbedenkliches „Koordinationsprinzip“ vor, sodass eine Sanktion die andere ergänzt.²⁶⁾ Weiters muss zwischen den Verfahren ein enges inhaltliches und zeitliches Band existieren, sodass sie als zwei Aspekte eines einzelnen Systems angesehen werden können.²⁷⁾

Für die finanzstrafrechtliche Praxis war vor allem das Judikat *A und B* gegen Norwegen²⁸⁾ entscheidend, in dem sich der EGMR mit der parallelen Führung eines verwaltungsbehördlichen Finanzstraf- und eines gerichtlichen Strafverfahrens auseinandergesetzt hat. Der Sachverhalt betraf die Verheimlichung von Gewinnen aus komplexen steuerpflichtigen Transaktionen, in die *A und B* involviert waren. Konkret wurden über *A und B* zuerst im Abgabeverfahren Finanzstrafen verhängt, welche von beiden rechtzeitig bezahlt wurden. Einige Monate nach Verhängung und Bezahlung der Finanzstrafen wurden *A und B* jeweils wegen des Delikts des Steuerbetrugs gerichtlich verurteilt.

Der EGMR hat die parallele Verfahrensführung und Bestrafung im konkreten Fall für zulässig erachtet, weil beide Verfahren verschiedene komplementäre Zwecke verfolgt haben. Die Steuernachzahlung zuzüglich einer 30%igen Steuerstrafe im Abgabeverfahren hat Abschreckungscharakter gegenüber dem Steuerzahler und gleichzeitig eine Ausgleichsfunktion für den Mehraufwand der Finanzverwaltung, der ihr durch die Aufdeckung der Steuerhinterziehung entsteht. Das Strafverfahren hingegen hat neben dem abschreckenden insbesondere einen „strafenden“ Charakter. Weiters war der EGMR der Ansicht, dass es für *A und B* vorhersehbar war, dass mit der Verheimlichung von ausländischen Einkünften neben steuerlichen Folgen auch strafrechtliche Sanktionen möglicherweise, wenn nicht sogar wahrscheinlich, verknüpft sind. Außerdem fanden beide Verfahren in zeitlicher Nähe, konkret innerhalb von zwei Monaten bei *A*, neun Monaten bei *B*, statt. Schließlich war auch das Kriterium der inhaltlichen Verknüpfung erfüllt, da die Feststellungen des Strafverfahrens, insbesondere die Vernehmungen von *A und B*, auch im Finanzstrafverfahren, berücksichtigt wurden.

Die Zulässigkeit der parallelen Verfahrensführung in Hinblick auf Art 50 GRC hat auch der EuGH bei Erfüllung bestimmter Kriterien bejaht.²⁹⁾ Anders als für den EGMR ist die Komplementarität beider Verfahren für den EuGH nicht der wichtigste Bezugspunkt. Vielmehr prüft er, ob die Verfahrensdualität gesetzlich vorgesehen und verhältnismäßig ist.³⁰⁾ Für die Beurteilung der Verhältnismäßigkeit zieht er aber Kriterien heran, die den

²⁶⁾ EGMR 4. 10. 2016, *Rivard* gg Schweiz, Bsw 1563/12, sowie betreffend Steuerzuschläge und Finanzstrafverfahren EGMR 15. 11. 2016, *A und B* gg Norwegen, Bsw 24130/11, 29758/11; dazu kritisch *Lewisch*, Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit, 183; *Starl*, ZWF 2020, 307.

²⁷⁾ EGMR 4. 10. 2016, *Rivard* gg Schweiz, Bsw 1563/12, Rn 33; im diesem Sinne auch EGMR 15. 11. 2016, *A und B* gg Norwegen, Bsw 24130/11, 29758/11, Rn 147.

²⁸⁾ EGMR 15. 11. 2016, *A und B* gg Norwegen, Bsw 24130/11, 29758/11; *Staffler*, Parallele Verfahren in idem factum als zulässige Doppelverfolgung? ÖJZ 2017, 161.

²⁹⁾ EuGH 20. 3. 2018, *Garlsson*, C-537/16, Rn 57 ff; 20. 3. 2018, *Di Puma und Zecca*, C-596/16 und 597/16, Rn 80; 20. 3. 2018, *Menci*, C-524/15, Rn 56, 61; *Lewisch*, Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit, 183 (200 ff).

³⁰⁾ Im Sinne eines Gesetzesvorbehalts nach Art 52 Abs 1 GRC; vgl EuGH 27. 5. 2014, *Spasic*, C-129/14, Rn 55 ff.

vom EGMR aufgezählten gleichen oder zumindest ähnlich sind. So spricht es auch aus seiner Sicht für die Verhältnismäßigkeit und somit Zulässigkeit der Doppelverfolgung, wenn die bereits verhängte Sanktion im Folgeverfahren berücksichtigt wird.³¹⁾ Wäre aber die im ersten Verfahren verhängte Sanktion bereits geeignet, die begangene Straftat wirksam, verhältnismäßig und abschreckend zu ahnden, ist die Dualität der Verfahrensführung trotzdem nicht verhältnismäßig und somit nicht zulässig.³²⁾ Diese Anforderung entspricht im Wesentlichen dem vom EGMR genannten Kriterium der Erfüllung verschiedener, komplementärer Zwecke beider Verfahren.

Nun stellt sich die Frage, ob die Kumulation des gerichtlichen und verwaltungsbehördlichen Verfahrens in der österreichischen Rechtspraxis die obigen Anforderungen erfüllt. Nach Ansicht des EGMR hat das allgemeine Strafrecht neben dem abschreckenden einen „strafenden“, das Finanzstrafrecht einen ausgleichenden Charakter. Da beide Prozesse mit ihren Sanktionen verschiedene Ziele vor Augen haben, verfolgen sie verschiedene Schutzzwecke, die sich im Sinne einer Komplementarität gegenseitig ergänzen. Weiters dient § 53 Abs 7 FinStrG dem Schutz der „Überbestrafung“, weil nach dieser Bestimmung die vorangegangene rechtskräftige Bestrafung bei der Bemessung der Geldstrafe und der Freiheitsstrafe angemessen zu berücksichtigen ist. Liegen zwischen beiden Verfahren einige Monate, scheint der notwendige zeitliche Konnex beider Verfahren für EGMR ausreichend.³³⁾ Hingegen ist das vom EGMR genannte Kriterium der inhaltlichen Verknüpfung des verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Verfahrens im Sinne einer Verwendung der Sachverhaltsfeststellungen der ersten Behörde durch die spätere Behörde nicht erfüllt. Um den Anforderungen des EGMR völlig zu genügen, ist es daher geboten, den verschiedenen zuständigen Behörden gegenseitige Interaktion, zB im Wege einer Berichtspflicht, gesetzlich aufzutragen, um zu bewirken, dass die Sachverhaltsfeststellung in einem Verfahren auch im anderen verwendet wird.³⁴⁾ Solange dies nicht der Fall ist, muss durch die Behörden- und Gerichtspraxis sichergestellt werden, dass eine solche Rücksichtnahme erfolgt, anderenfalls eine unzulässige Doppelbestrafung vorläge.

Da es sich bei Art 4 des 7. ZPEMRK um ein verfassungsgesetzlich gewährleistetetes Recht handelt, hat sich auch der VfGH mit der Zulässigkeit der Führung eines verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Verfahrens wegen desselben Lebenssachverhalts auseinandergesetzt. In seiner ständigen Rechtsprechung erachtet er diese für zulässig, wenn sich beide Verfahren in ihren wesentlichen Elementen unterscheiden.

Das ist insbesondere dann der Fall, wenn durch die Führung nur eines Verfahrens der Unrechts- und Schuldgehalt des Täterverhaltens (im Sinne eines Lebenssachverhalts) nicht vollständig erschöpft ist.³⁵⁾ Sein Ansatz stimmt daher im Ergebnis mit dem der europäischen Höchstgerichte überein, wonach eine parallele Verfahrensführung nur dann zulässig ist, wenn sich beide Verfahren gegenseitig ergänzen.

Die inhaltliche und zeitliche Verbundenheit beider Prozesse hat der VfGH bis dato nicht als eine zusätzliche Anforderung genannt.

³¹⁾ EuGH 20. 3. 2018, *Menci*, C-524/15.

³²⁾ EuGH 20. 3. 2018, *Garlsson*, C-537/16.

³³⁾ Dazu Rn 134: „Dies bedeutet jedoch nicht, dass die beiden Verfahren von Anfang bis Ende gleichzeitig durchgeführt werden müssen. Die Staaten sollten Möglichkeit haben, die Verfahren nacheinander durchzuführen, wenn dies aus Gründen der Effizienz und der ordnungsgemäßen Rechtspflege notwendig ist, unterschiedliche soziale Ziele verfolgt werden und der Antragsteller keinen unverhältnismäßigen Nachteil erleidet. Wie bereits erwähnt, muss jedoch der zeitliche Zusammenhang immer vorhanden sein. So muss der zeitliche Zusammenhang so eng sein, dass der Einzelne davor geschützt wird, Ungewissheit und Verzögerung ausgesetzt zu sein und zu verhindern, dass sich das Verfahren in die Länge zieht [...]“

³⁴⁾ Vgl auch *Starl*, ZWF 2020, 307 (310).

³⁵⁾ VfSlg 18.833/2009 und 19.280/2010; VfSlg 17.853; *Birklbauer* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO, § 17 Rz 20 ff.

6. Bedeutung für die Praxis, Vorgehensweise beim Verstoß gegen das Verbot der Doppelbestrafung

Das Verbot der Doppelverfolgung wird in der finanzstrafrechtlichen Praxis insofern relativiert, als eine rechtswidrige Handlung sowohl in einem verwaltungsbehördlichen als auch in einem gerichtlichen Verfahren geahndet werden darf. Wenn das Finanzvergehen schwerwiegend genug ist und in die gerichtliche Zuständigkeit fällt, müssen die Staatsanwaltschaft und das Gericht nach der Judikatur des OGH den Sachverhalt im Hinblick auf die Verwirklichung allfälliger Finanzvergehen und strafbarer Handlungen anderer Art in einem einzigen Verfahren prüfen und in einem einzigen Urteil entscheiden. Daher ist es zB unzulässig, dass das Gericht etwa bei einer Scheinrechnung vorerst nur über den Beitrag an einer mit der Zahlung der Scheinrechnung verbundenen Untreue entscheidet, während die Staatsanwaltschaft erst einige Zeit später wegen derselben Rechnung ein Verfahren wegen des Beitrags zur Abgabenhinterziehung einleitet, Anklage erhebt oder das Gericht über diese entscheidet.

Leitet die Staatsanwaltschaft unzulässigerweise ein neues Verfahren ein, hat der Betroffene die Möglichkeit, die Einstellung des Ermittlungsverfahrens mangels Verfolgbarkeit aus rechtlichen Gründen zu beantragen (§ 108 Abs 1 Z 1 StPO). Verletzt die Anklage den Grundsatz *ne bis in idem*, kann sich der Beschuldigte mit einem Einspruch wegen rechtlicher Unzulässigkeit (§ 212 Z 1 StPO) zur Wehr setzen. Ein zweites, „zusätzliches“ Urteil des Gerichts ist mit einer Nichtigkeitsbeschwerde nach § 281 Abs 1 Z 9 lit b StPO bekämpfbar.

i Auf den Punkt gebracht

Der OGH hat erstmals seit 30 Jahren klargestellt, dass eine Verfolgung desselben Lebenssachverhalts in einem gerichtlichen Finanz- und einem „normalen“ Strafverfahren unzulässig ist – obwohl eine solche vor dem Hintergrund der Rechtsprechung der europäischen Höchstgerichte zulässig sein könnte. Dessen ungeachtet bleibt die grundsätzlich zulässige Dualität des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens und des gerichtlichen Strafverfahrens zum selben Sachverhalt bestehen. Um den Anforderungen des EGMR in Hinblick auf Art 7 des 4. ZPEMRK zu genügen, besteht im österreichischen Dualitätssystem aber insofern ein Verbesserungsbedarf, als die Berücksichtigung der Sachverhaltsfeststellungen des ersten Verfahrens im nachfolgenden Verfahren gesetzlich nicht vorgesehen ist. Die Zulässigkeit ist daher *in concreto* zu prüfen.

UStR-Wartungserlass 2021 veröffentlicht

Am 6. 12. 2021 wurde der UStR-Wartungserlass 2021 (Erlass des BMF vom 30. 11. 2021, 2021-0.835.983, BMF-AV 2021/166) in der Findok veröffentlicht.

Im Rahmen der laufenden Wartung wurden insbesondere die aktuelle Judikatur der Höchstgerichte (VwGH/EuGH) sowie Änderungen durch das COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), BGBl I 2021/3, das 2. COVID-19-Steuermaßnahmengesetz (COVID-19-StMG), BGBl I 2021/52, und das Bundesgesetz, mit dem das EStG 1988, das UStG 1994 und das Alkoholsteuergesetz geändert werden, BGBl I 2021/112, aufgenommen und Aussagen/Abschnitte der UStR 2000 zur überholten Rechtslage gestrichen.

Näheres zum UStR-Wartungserlass 2021 lesen Sie im nächsten USt-Update.