

1. Einleitung

Das Finanzstrafverfahren dient dem Schutz des staatlichen Besteuerungssystems, indem Finanzvergehen aufgeklärt und geahndet werden.¹ Mit dem Begriff „Finanzstrafverfahren“ wird jedoch kein einheitliches Verfahren bezeichnet, sondern werden zwei unterschiedliche Verfahrensordnungen umfasst, weil dem Gesetze nach zwischen verwaltungsbehördlichem und gerichtlichem Finanzstrafverfahren zu unterscheiden ist.² Das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren wird vollständig im FinStrG geregelt.³ Demgegenüber folgt das gerichtliche Finanzstrafverfahren den Bestimmungen der StPO, welche durch Sonder Vorschriften im FinStrG an die Besonderheiten des Finanzstrafverfahrens angepasst werden.⁴ Die meisten Finanzvergehen sind keiner Verfahrensart exklusiv zugewiesen, weshalb zu einem Straftatbestand sowohl Entscheidungen in einem verwaltungsbehördlichen als auch in einem gerichtlichen Finanzstrafverfahren möglich sind.⁵ Wann über ein Finanzvergehen in der verwaltungsbehördlichen oder gerichtlichen Zuständigkeit entschieden werden muss, richtet sich im Regelfall nach der Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages und danach, ob das Finanzvergehen vorsätzlich begangen wurde.⁶

Die Existenz zweier unterschiedlicher Verfahrensordnungen im Finanzstrafrecht und die dazugehörige Zuständigkeitsabgrenzung eröffnen eine Reihe von Problemfeldern im Beweisrecht. Denn welche Verfahrensart im Einzelfall zur Anwendung kommt, spielt nicht nur eine Rolle für die Erhebungs- und Verwertungsvoraussetzungen von Beweisen, sondern im Besonderen auch für die Frage, wo deren Grenzen liegen. Man könnte annehmen, dass verwaltungsbehördliches und gerichtliches Finanzstrafverfahren als eigenständige Verfahren zwar prozesuale Besonderheiten aufweisen, jedoch der einheitliche Verfahrenszweck und die verfahrensübergreifende Anwendung des materiellen Finanzstrafrechts dafür sprechen, dass beide Verfahrensarten bei gleicher Beweislage zu ähnlichen Ergebnissen führen. Dieser Annahme steht allerdings entgegen, dass die Beweisverwer-

1 *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht Bd II⁸ (2019) Rz 1464; *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017) Rz 8; *Plückhahn*, Bemerkungen zum Verteidiger-Handbuch von Neuner/Henzl/Neuner, ÖStZ 1990, 257 (258); *Schenk*, Beweisverwertungsverbote im Abgabenrecht (2006) 15. Zur deutschen Rechtslage siehe *Bruder*, Beweisverwertungsverbote im Steuerrecht und Steuerstrafrecht (2000) 21.

2 *Gilhofer*, Das Ermittlungsverfahren im Finanzstrafverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Grundfragen des Verwaltungs- und Finanzstrafverfahrens (2022) 255 (256). Zur Abgrenzung der beiden Verfahrensarten siehe insb § 53 FinStrG.

3 Die Verfahrensbestimmungen finden sich in §§ 56–194e FinStrG.

4 Siehe § 195 Abs 1 FinStrG.

5 Ausnahmen bestehen ua für den grenzüberschreitenden Umsatzsteuerbetrug (§ 53 Abs 1a FinStrG) und Finanzordnungswidrigkeiten (§ 53 Abs 5 FinStrG).

6 *Leitner*, Das österreichische Finanzstrafrecht, in *Dannecker/Jansen* (Hrsg), Steuerstrafrecht in Europa und den Vereinigten Staaten (2007) 377 (422).

tungsverbote im verwaltungsbehördlichen und gerichtlichen Finanzstrafverfahren eigens geregelt werden und nicht deckungsgleich sind.⁷

Die bestehenden gesetzlichen Divergenzen bei den Beweisverwertungsverböten werden ferner nicht durch die Judikatur aufgefangen. Zutreffend wurde im Schrifttum⁸ auf das Risiko hingewiesen, dass für die jeweiligen Verfahrensordnungen unterschiedliche Höchstgerichte zuständig sind, wodurch sich gesetzlich bestehende Unterschiede im Finanzstrafrecht weiter verstärken könnten. Aus prozessualer Sicht wurde dieses Problem vor allem bei den Beweisverwertungsverböten schlagend. Im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren sind nach der Rsp des VwGH⁹ Beweisverwertungsverböte im Gesetz abschließend aufgezählt. MaW können daher nur solche Fehler bei der Beweiserhebung zu einem Beweisverwertungsverbot führen, die der Gesetzgeber auch ausdrücklich bedacht hat. Im Gegensatz dazu judiziert der OGH¹⁰ in nunmehr stRsp, dass Beweisverwertungsverböte nicht zwingend gesetzlich normiert sein müssen. Es können daher im gerichtlichen Finanzstrafverfahren auch Verletzungen von Erhebungsvorschriften zu einem Beweisverwertungsverbot führen, wenn sie zwar dem Gesetz nicht ausdrücklich entnommen werden können, sie jedoch anderen, im Gesetz vorgesehenen Beweisverwertungsverböten annähernd gleichwertig sind.

Aufgrund der fehlenden gesetzlichen Abstimmung der Verfahrensordnungen und den voneinander abweichenden Judikaturlinien kann im Finanzstrafverfahren derselbe Ermittlungsfehler in einem Fall keinen Einfluss auf die Verwertbarkeit und in einem anderen Fall ein Beweisverwertungsverbot zur Folge haben. Als Beispiel sei hier die Belehrungspflicht des Zeugen herausgegriffen. Zeugen haben sowohl im verwaltungsbehördlichen als auch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren die Möglichkeit, sich der Aussage zu entschlagen, wenn sie in einem Verfahren aussagen sollen, das gegen einen Angehörigen geführt wird.¹¹ Über dieses Recht sind sie im Vorhinein gleichermaßen zu belehren, wobei an die Verletzung der Belehrungspflicht nur im gerichtlichen Finanzstrafverfahren ein ausdrückliches Beweisverwertungsverbot gekoppelt ist.¹² Kommt es in einem Finanzstrafverfahren nun genau auf einen solcherart rechtswidrig erhobenen Beweis an, würde dies bedeuten, dass der Täter einmal strafbar und andermal in dubio pro reo straffrei wäre, je nachdem welche Verfahrensordnung angewendet wird.

Eine weitere Besonderheit hinsichtlich der Verwertbarkeit von Beweisen ergibt sich im Finanzstrafverfahren daraus, dass verwaltungsbehördliches und gericht-

7 *Gillhofer*, Das Ermittlungsverfahren im Finanzstrafverfahren, in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Grundfragen des Verwaltungs- und Finanzstrafverfahrens (2022) 255 (267).

8 *Harbich*, Gerichtliches und verwaltungsbehördliches Finanzstrafverfahren, AnwBl 1984, 419 (423).

9 VwGH 90/14/0238 VwSlg 6585 F.

10 OGH 14 Os 26/12y RIS-Justiz RS0124168 = EvBl 2012, 518.

11 § 104 Abs 1 lit a FinStrG; § 156 Abs 1 Z 1 StPO.

12 *Schenk*, Beweisverwertungsverböte im Abgabenrecht (2006) 144 f.

liches Finanzstrafverfahren zwei Seiten derselben Medaille sind. Der historische Gesetzgeber wies in den Erläuterungen zur Stammfassung des FinStrG¹³ bereits darauf hin, dass das Risiko von Doppelverfahren nicht gänzlich beseitigt werden kann, zumal die Abgrenzungskriterien es nahelegten, zuerst ein Verwaltungsstrafverfahren einzuleiten und erst bei Überschreiten der Wertgrenze ein gerichtliches Strafverfahren zu führen. Dies lässt sich auch aus heutiger Sicht bestätigen, geht es doch vor Einleitung eines Finanzstrafverfahrens im Vorverfahren nicht darum, den strafbestimmenden Wertbetrag final festzusetzen, sondern muss vielmehr herausgefunden werden, ob die bestehenden Verdachtsmomente konkret genug sind, um ein Finanzstrafverfahren überhaupt einleiten zu können.¹⁴ Dadurch, dass die endgültige Höhe des strafbestimmenden Wertbetrages oft erst nach Einleitung des Finanzstrafverfahrens bekannt wird, ändert sich der zu Beginn angenommene Betrag im Laufe des Verfahrens durchaus noch nach oben oder unten, was Zuständigkeitsverschiebungen auslösen kann.¹⁵ Derartige Zuständigkeitswechsel wirken sich dann auf die Beweisverwertung aus, weil das Entscheidungsorgan bei der Entscheidungsfindung (zumindest teilweise) Beweise heranziehen wird müssen, welche unter fremden Verfahrensregeln erhoben wurden. Dieses Phänomen besteht in beide Richtungen, weil Beweise, die nach den Regeln des verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens erhoben wurden, im gerichtlichen Finanzstrafverfahren dann zu verwerten sind und vice versa.

Schwierig gestaltet sich in dem Zusammenhang die Beantwortung der Frage, wie mit jenen Beweisen umzugehen ist, die nach den Maßstäben einer Verfahrensordnung rechtswidrig erhoben wurden, jedoch aufgrund eines Zuständigkeitswechsels nach den Bestimmungen der jeweils anderen Verfahrensordnung zu verwerten sind. Im Kern betrifft die Frage damit die Interdependenz von Erhebungs- und Verwertungsvorschriften. Soweit ersichtlich nehmen weder FinStrG noch StPO auf die Verwertbarkeit von verfahrensfremden Beweisen ausdrücklich Bezug, sondern gehen nur auf Konstellationen ein, in denen der Beweis auch nach den Bestimmungen derselben Verfahrensart (rechtswidrig) erhoben wurde. Geht man davon aus, dass die Absenz von gesetzlichen Regelungen bedeutet, dass keine Schranken für die Verwertbarkeit von verfahrensfremden Beweisen bestünden, würde dies dazu führen, dass das durch normierte Beweisverwertungsverbote aufrechterhaltene Schutzniveau leicht unterwandert werden könnte, weil Beweisverwertungsverbote aufgrund deren Orientierung an der Erhebungsvorschrift ihrer jeweiligen Verfahrensart nicht zur Anwendung kommen könnten.

13 ErläutRV 295 BlgNR 8. GP 52.

14 VwGH 27. 2. 2003, 2003/15/0010; VwGH 89/13/0231 ÖStZB 1991, 25

15 Stricker, Finanzstrafbehörde gegen Staatsanwaltschaft: Unzuständigkeiten und Bindungswirkungen im FinStrG, in Lewisch (Hrsg), Wirtschaftsstrafrecht und Organverantwortlichkeit – Jahrbuch 2019 (2020) 77 (78 f).

Bei der Frage nach der Verwertbarkeit von Beweisen, die nach der jeweils anderen Verfahrensart rechtswidrig erhoben wurden, handelt es sich um keine theoretische Problemstellung, sondern vielmehr um eine systeminhärente Schwierigkeit des Finanzstrafverfahrens, welche durch jüngste Entwicklungen weiter befeuert wurde. Durch das Finanz-Organisationsreformgesetz (FORG¹⁶) wurde die Bundesfinanzverwaltung auf neue Beine gestellt, womit das gerichtliche Finanzstrafverfahren an Bedeutung gewonnen hat. Die Behördenstruktur wurde im Vergleich zur alten Rechtslage vereinfacht, indem es nur mehr zwei sachlich zuständige Finanzstrafbehörden – das Amt der Betrugsbekämpfung und das Zollamt Österreich – gibt, die für das gesamte Bundesgebiet zuständig sind.¹⁷ Diese Ausweitung der örtlichen Zuständigkeit hat zur Folge, dass es in Zukunft häufiger zu einem Wechsel vom verwaltungsbehördlichen ins gerichtliche Finanzstrafverfahren und damit einer Verwertung von verfahrensfremden Beweisen kommen wird. Denn es werden strafbestimmende Wertbeträge öfter zusammengerechnet, wodurch die Wertgrenze überschritten wird. Bisher konnten strafbestimmende Wertbeträge nur zusammengerechnet werden, wenn sachlich und örtlich dieselbe Finanzstrafbehörde zuständig war. Mit der Schaffung von zwei bundesweit zuständigen Finanzstrafbehörden ist nun jedoch die Einschränkung der örtlichen Zuständigkeit weggefallen.¹⁸ Ebenso ist mitzubedenken, dass der Gesetzgeber bei der Erhöhung der Wertgrenzen regelmäßig hinterherhinkt. So wurden die Wertgrenzen selbst nach Änderung der Behördenorganisation erst 2023 angepasst, was gerade im Lichte der erleichterten Zusammenrechnungsmöglichkeit des strafbestimmenden Wertbetrages die gerichtliche Zuständigkeit im Finanzstrafverfahren bis zu diesem Zeitpunkt weiter begünstigte.¹⁹

Die Thematik der Verwertung verfahrensfremder Beweise tritt aber nicht nur bei Beweisübernahmen innerhalb des Finanzstrafverfahrens auf, sondern kommt insbesondere auch im Verhältnis von Abgabenverfahren und Finanzstrafverfahren vor. Dies rührt von der Tatsache her, dass das Finanzstrafrecht seiner Natur nach eine Zwittermaterie ist, die sowohl Elemente des Steuerrechts als auch des Strafrechts in sich vereint.²⁰ Die Wichtigkeit des Steuerrechts für das Finanzstrafrecht zeigt sich bereits dadurch, dass Straftatbestände des FinStrG regelmäßig als Blankettstrafnormen ausgestaltet sind und deswegen ein Rückgriff auf Vorschriften des Steuerrechts zur Beurteilung der Strafbarkeit oftmals notwendig ist.²¹ Neben

16 Finanz-Organisationsreformgesetz – FORG BGBl I 2019/104; 2. Finanz-Organisationsreformgesetz – 2. FORG BGBl I 2020/99.

17 IA FORG 985/A 26. GP 69; siehe auch *Brandl/Starl*, Vermehrte Gerichtszuständigkeit in Finanzstrafsachen durch die Finanzorganisationsreform, ZWF 2021, 121 (121).

18 *Leitner/Plückhahn/Brandl*, Finanzstrafrecht Kompakt³ (2020) Rz 257.

19 Für eine Anhebung der Wertgrenzen schon damals *Brandl/Starl*, Vermehrte Gerichtszuständigkeit in Finanzstrafsachen durch die Finanzorganisationsreform, ZWF 2021, 121 (125 f).

20 *Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG (2023) Einführung in das Finanzstrafrecht Rz 3.

21 *Haubeneder*, Das Bestimmtheitsgebot im Finanzstrafrecht, ZWF 2015, 234 (236); *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017) Rz 79.

den Verflechtungen des materiellen Rechts ergeben sich aber auch Zusammenhänge in prozessualer Hinsicht. Alle Abgabenbehörden haben es der Finanzstrafbehörde anzuzeigen, wenn während ihrer Tätigkeit der Verdacht aufkommt, dass der Abgabepflichtige ein Finanzvergehen verwirklicht hat. Damit bilden abgabenrechtliche Erhebungen oftmals den Ausgangspunkt für finanzstrafrechtliche Ermittlungen.²² Ebenso relevant sind die Beweisergebnisse des Abgabenverfahrens für das Finanzstrafverfahren, weil deren Aktenbestandteile als Beweismittel herangezogen werden und im Extremfall sogar die vollständige Beurteilungsgrundlage einer Entscheidung im Finanzstrafverfahren bilden können.²³ Somit fließen – wie bei der Beweisübernahme innerhalb des Finanzstrafverfahrens – verfahrensfremde Beweise in die Entscheidungsfindung mit ein. Ein Unterschied bei der Beweisübernahme aus dem Abgabenverfahren in das Finanzstrafverfahren ist im Hinblick auf Abgabenbescheide darin zu erblicken, dass diese prozessual als Beweismittel zu betrachten sind, jedoch selbst wiederum auf Beweisen beruhen, die nach den Regeln der BAO erhoben wurden.²⁴ Anders als im Falle der Beweisübernahme innerhalb des Finanzstrafverfahrens finden Erhebungs- und Verwertungsvorgang daher nicht in zwei unterschiedlichen Verfahren statt, sondern es werden die im Abgabenverfahren erhobenen Beweise auch in diesem Verfahren verwertet. Erst im nachgelagerten Schritt wird das Ergebnis des Abgabenverfahrens, der Abgabenbescheid, dann als Beweismittel im Finanzstrafverfahren verwertet. Sohin könnte es mittelbar zu einer Verwertung rechtswidriger Beweise im Finanzstrafverfahren kommen, wenn im Abgabenverfahren gegen Erhebungsvorschriften der BAO verstoßen wird und diese dann über den Abgabenbescheid in die Entscheidung im Finanzstrafverfahren einfließen. Dies kann durchaus vorkommen, zumal die BAO keine ausdrücklichen Regelungen zu Beweisverwertungsverböten kennt und der VwGH²⁵ judiziert, dass rechtswidrig erhobene Beweismittel im Abgabenverfahren jedenfalls zu verwerten sind.

22 So werden nach Betriebsprüfungen alle Prüfungsberichte der Finanzstrafbehörde vorgelegt; siehe *Bartalos*, Betriebsprüfung und finanzstrafrechtliche Risikoabwehr – ergänzende Betrachtungen aus der Sicht des Strafreferenten, ZWF 2015, 136 (136 f.).

23 Im vereinfachten Verfahren ist eine Verfahrensbeendigung mittels Strafverfügung auf Basis der Beweisergebnisse des Abgabenverfahrens möglich (§ 143 Abs 1 FinStrG).

24 *Kirchbacher/Lässig*, Zentrale Aspekte der Urteilsfindung und der Urteilsanfechtung in Finanzstrafsachen, ÖJZ 2012, 903 (904); kritisch *Schmoller* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (2022) § 15 Rz 28.

25 VwGH 2005/15/0161 VwSlg 8309 F.

2. Allgemeiner Teil der Beweisverwertungsverbote

2.1. Wahrheitsbegriff im Finanzstrafverfahren

Wahrheit ist nicht gleich Wahrheit. Dies zeigt sich bereits bei einem Blick auf andere Wissenschaften, da der Begriff Wahrheit inter- und intradisziplinär durchaus anders interpretiert wird.²⁶ Auch innerhalb der Rechtswissenschaften werden je nach Prozessordnung unterschiedliche Wahrheitsbegriffe verwendet. Im Grunde ist dort die formelle Wahrheit von der materiellen abzugrenzen.²⁷ Bei der formellen Wahrheit handelt es sich um eine rein prozedurale Wahrheit, da die Parteien sich im Verfahren auf Tatsachen einigen können und diese Übereinkunft sodann auch für das entscheidende Gericht bindend wirkt.²⁸ Die materielle Wahrheit meint hingegen die Feststellung des historischen Sachverhalts. Verfahrensparteien können demnach die Wahrheit nicht gemeinsam formen, sondern lediglich zu deren Reproduktion beitragen.²⁹

Das Finanzstrafverfahrensrecht ist sowohl in seiner verwaltungsbehördlichen als auch in seiner gerichtlichen Ausgestaltung der Erforschung der materiellen Wahrheit verschrieben. Strafverfolgungs- und Entscheidungsorgane sind gesetzlich dazu verpflichtet, das in der Vergangenheit Geschehene umfassend aufzuklären (§ 115 FinStrG, § 3 Abs 1 StPO). Nur der Schuldige soll in einem Finanzstrafverfahren bestraft werden.³⁰ Notwendige Prämisse für die Feststellung der Schuld ist allerdings eine gewissenhafte Nachbildung des realen Geschehnisablaufs, da nur anhand dieses beurteilt werden kann, ob und inwieweit dem Täter die strafbare Handlung persönlich vorzuwerfen ist. Damit kann erst mit einem möglichst vollständigen Bild vom Sachverhalt dem materiellen Finanzstrafrecht zum Durchbruch verholfen werden.³¹

Sichergestellt wird die Ermittlung des sich tatsächlich Zugetragenen dadurch, dass Strafverfolgungs- und Entscheidungsorgane objektiv und von Amts wegen tätig zu werden haben.³² Ihnen obliegt die Verantwortung, die entscheidungs-

26 Zum differierenden Wahrheitsverständnis innerhalb der Philosophie siehe beispielsweise *Löffelmann*, Die normativen Grenzen der Wahrheitserforschung im Strafverfahren (2008) 23 ff.

27 *Eder-Rieder*, Die amtswegige Wahrheitserforschung, *ÖJZ* 1984, 645 (647); *Schmoller* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (2016) § 3 Rz 31.

28 *Albrecht*, Wechselwirkungen zwischen Art. 6 EMRK und nationalem Strafverfahrensrecht (2020) 142; *Lohsing-Serini*, Österreichisches Strafprozessrecht⁴ (1952) 55.

29 *Schwaighofer*, Wahrheitsfindung im Strafprozess, *JSt* 2016, 45 (45).

30 Siehe insoweit die wortgleichen Gesetzesbestimmungen zum Schuldprinzip § 4 StGB und § 6 FinStrG.

31 *Kirchbacher*, Strafprozessordnung und wichtige Nebengesetze¹⁵ (2023) Das Strafverfahren und seine Grundlagen Rz 37; *Köck* in *Köck/Kalcher/Judmaier/Schmitt*, Finanzstrafgesetz⁵ (2021) § 114 Rz 2; *Markel* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (2015) § 1 Rz 3; *Platzgummer*, Grundzüge des österreichischen Strafverfahrens⁸ (1997) 1.

32 *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017) Rz 2640 ff; *Nimmervoll*, Das Strafverfahren² (2017) 30 f.

erheblichen Tatsachen festzustellen und diese anhand von Beweisen zu belegen. Beweisaufnahmen können ohne den Willen des Beschuldigten/Angeklagten stattfinden, da dieser durch das Stellen von Beweisanträgen bei der Suche nach der materiellen Wahrheit zwar behilflich sein kann, aber nicht muss.³³ Ebenso sind Beweisaufnahmen entgegen dem Willen des Beschuldigten/Angeklagten denkbar, zumal be- und entlastenden Hinweisen in gleicher Weise nachzugehen ist. Auch ein Geständnis entlastet nicht von der Nachforschungspflicht.³⁴

2.2. Grenzen der Wahrheitsermittlung

2.2.1. Tatsächliche Grenzen

Den historischen Sachverhalt in seinem vollen Umfang zu ergründen, erscheint als ein Ideal, welches im Alltag der Strafverfolgungs- und Entscheidungsorgane oftmals unerreichbar ist. Gerade weil es sich bei der materiellen Wahrheit um eine historische Wahrheit handelt, sind es nicht Wahrnehmungen der Gegenwart, sondern Rekonstruktionen der Vergangenheit, auf die es im Verfahren ankommt.³⁵ Der Rekonstruierbarkeit sind dabei natürliche Grenzen gesetzt, die sich entweder aus fehlenden oder fehlerbehafteten Beweisen ergeben. So kann die Feststellung entscheidungserheblicher Tatsachen daran scheitern, dass verfahrensrelevante Beweise nicht vorhanden sind, von den Strafverfolgungs- und Entscheidungsorganen nicht gefunden werden können oder sie auf diese nicht zugreifen können.³⁶ Doch auch bei bestehenden Beweisen können Schwierigkeiten in der Reproduktion auftreten. Besonders persönliche Beweismittel wie der Zeugenbeweis sind anfällig für Fehler, zumal die Qualität der gemachten Wahrnehmungen stark davon abhängt, wie aufmerksam die Person den Vorfall beobachtet hat bzw aufgrund äußerer Umstände beobachten konnte.³⁷ Hinzu kommt, dass zwischen Tatgeschehen und Erkenntnisverfahren regelmäßig einiges an Zeit vergangen sein wird, wodurch Erinnerungslücken tendenziell zunehmen und die Nachvollziehbarkeit leidet.³⁸

Den natürlichen Grenzen des Beweisbaren kann damit entgegengewirkt werden, dass man den Maßstab, wann ein Sachverhalt als erwiesen gilt, entsprechend anpasst. Es kann von einem Entscheidungsorgan nicht verlangt werden, nach einer

33 *Leitner/Brandl/Kert*, Handbuch Finanzstrafrecht⁴ (2017) Rz 2641; *Nimmervoll*, Das Strafverfahren² (2017) 30.

34 *Hinterhofer/Oshidari*, System des österreichischen Strafverfahrens (2017) Rz 2.28; *Leitner/Plückhahn/Brandl*, Finanzstrafrecht Kompakt⁵ (2020) Rz 273; für Deutschland siehe *Eisenberg*, Beweisrecht der StPO¹⁰ (2017) Rz 4.

35 *Soyer*, Wahrheit im Strafprozess – Die Perspektive des Verteidigers, in *Soyer* (Hrsg), Strafverteidigung – Ethik und Erfolg (2010) 78 (80).

36 *Schmoller* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (2016) § 3 Rz 48.

37 *Schwaighofer*, Wahrheitsfindung im Strafprozess, JSt 2016, 45 (45 f).

38 *Laubichler*, False memories – Scheinerinnerungen, RZ 2013, 26 (26 ff); *Schwaighofer*, Wahrheitsfindung im Strafprozess, JSt 2016, 45 (45 f).

absoluten Wahrheit zu streben.³⁹ Im Übrigen wird dies von Gesetzes wegen auch nicht verlangt. Im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren hat die Finanzstrafbehörde „unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Verfahrens [...] zu beurteilen, ob eine Tatsache erwiesen ist oder nicht“ (§ 98 Abs 3 FinStrG). In die gleiche Kerbe wird im gerichtlichen Finanzstrafverfahren geschlagen, wo „über die Frage, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen sei [...] aus der gewissenhaften Prüfung aller für und wider vorgebrachten Beweismittel“ entschieden wird (§ 258 Abs 2 StPO). Eine erwiesene Tatsache muss somit nicht ein Faktum sein, welches als logisch zwingender Schluss aus den Beweisergebnissen gezogen wird. Der materiellen Wahrheit ist bereits dann genüge getan, wenn sich ein Umstand als sehr viel wahrscheinlicher als seine Alternativen herausstellt.⁴⁰ Liegt der Umstand mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit vor, gilt dieser jedenfalls als erwiesen.⁴¹

2.2.2. Rechtliche Grenzen

Neben der faktischen Grenze des Feststellbaren, welche jeder Sachverhaltsrekonstruktion naturgemäß innewohnt, besteht mit den Beweisverboten eine zweite Grenze der Sachverhaltsermittlung. Als Vorreiter der Beweisverbote gilt der Strafrechtsprofessor *Beling*⁴², welcher sich im Rahmen seiner Tübinger Antrittsvorlesung im Jahre 1902 erstmalig vertieft mit diesem Thema beschäftigte. Nach *Beling*⁴³ sei der Staat im Grunde unbenommen, wie er bei der Strafverfolgung vorgehen wolle. Schreibe er sich aber Regeln vor, müssten diese als eine Selbstbeschränkung des Staates auch beachtet werden. Beweisverbote seien „selbstaufgelegte Schranken der Erkenntnis; es handelt sich bei ihnen um das Nichtbewiesenwerdendürfen im Gegensatz zum Nichtbewiesenwerdenkönnen“.⁴⁴

Dass sich der Staat selbst Steine in den Weg legt bei der Sachverhaltsermittlung, mag nur auf den ersten Blick einen eindeutigen Widerspruch zum Grundsatz der materiellen Wahrheit darstellen. Denn Beweisverbote können auch bei der Siche-

39 Zweifelnd, ob es eine solche überhaupt gebe *Weichbrodt*, Der verbotene Beweis im Straf- und Zivilprozess (2012) 31; siehe ebenso *Nimmervoll*, Zum Begriff der strafprozessualen „Wahrheit“, JSt 2016, 388 (388); *Soyer*, Wahrheit im Strafprozess – Die Perspektive des Verteidigers, in *Soyer* (Hrsg), Strafverteidigung – Ethik und Erfolg (2010) 78 (80).

40 *Nimmervoll*, Zum Begriff der strafprozessualen „Wahrheit“, JSt 2016, 388 (388 f); *Schmoller*, Beweiskraft und Beweiswürdigung, JSt 2017, 421 (422). OGH 13 Os 122/99 RIS-Justiz RS0098471; VwGH 90/16/0031 VwSlg 6557 F.

41 Zum verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren *Kotschnigg/Pohnert* in *Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 98 (2019) Rz 5; zum gerichtlichen *Lendl* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (2020) § 258 Rz 30. Teilweise wird in der Literatur auch große Wahrscheinlichkeit als ausreichend erachtet: Siehe *Hinterhofer/Oshidari*, System des österreichischen Strafverfahrens (2017) 2.207; *Schmoller*, Beweiskraft und Beweiswürdigung, JSt 2017, 421 (422).

42 *Beling*, Die Beweisverbote als Grenzen der Wahrheitserforschung im Strafprozess (1903) Vorwort.

43 *Beling*, Die Beweisverbote als Grenzen der Wahrheitserforschung im Strafprozess (1903) 3.

44 *Beling*, Die Beweisverbote als Grenzen der Wahrheitserforschung im Strafprozess (1903) 3.

rung der materiellen Wahrheit behilflich sein.⁴⁵ Würden sich Ermittlungen von Strafverfolgungsbehörden in einem rechtsfreien Raum abspielen, bestünde durchwegs das Risiko, dass im Erkenntnisverfahren Beweismittel vorkämen, die der Wahrheitsermittlung eher abträglich als förderlich wären. So erscheint der Beweiswert eines Geständnisses, welches unter der Androhung von Folter gewonnen wurde, fraglich, da nie ausgeschlossen werden kann, dass die selbstbelastenden Äußerungen nur deshalb getätigt wurden, um die Realisierung der Drohung abzuwenden.⁴⁶ Insofern tragen Beweisverbote dazu bei, einen gewissen Qualitätsstandard für Beweismittel zu schaffen.⁴⁷

Dennoch kann nicht so weit gegangen werden, dass materielle Wahrheitserforschung und Beweisverbote in einem symbiotischen Verhältnis zueinanderstehen. Beweisverbote können sich aus unterschiedlichsten Gründen aus dem Gesetz ableiten lassen und nicht alle Gründe sind mit der materiellen Wahrheit so verträglich wie das Beweisverbot mangels objektiven Beweiswerts.⁴⁸ Treten Spannungen mit dem Grundsatz der materiellen Wahrheit auf, gilt es, diese in Einklang zu bringen. Wie dies zu geschehen hat, ist eine Wertungsfrage, die unter Zugrundelegung des jeweiligen Verfahrensgesetzes gelöst werden muss.⁴⁹ Für Beweisverbote kann der Gesetzgeber die Wertung offensichtlich machen, indem er die Verbote ausdrücklich im Gesetz statuiert. Genauso ist jedoch denkbar, dass das Beweisverbot erst durch die Anwendung von Interpretationsmethoden dogmatisch aus dem Gesetzestext herausgearbeitet werden muss.⁵⁰

Die aufgeworfene Wertungsfrage ist für das Finanzstrafverfahren mE dahingehend zu beantworten, dass die Suche nach der materiellen Wahrheit zwar zentrales Anliegen, jedoch nicht oberste Priorität des Verfahrens ist.⁵¹ Der Grundsatz der materiellen Wahrheit steht gleichrangig neben anderen Verfahrensgrundsätzen und kann im Kollisionsfall hinter diese zurücktreten. Das birgt die Gefahr, dass Entscheidungen auf Basis eines festgestellten Sachverhalts getroffen werden, der mit der Wirklichkeit nicht übereinstimmt.⁵² Diese Gefahr muss allerdings in

45 *Schmoller*, Unverwertbares Beweismaterial im Strafprozeß. Die österreichische Rechtslage und Reformüberlegungen, in *BMJ* (Hrsg.), Strafprozeß- und Strafvollzugsreform – Justiz und Medien (1989) 105 (113).

46 *Michel-Kwapinski* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (2022) § 166 Rz 6; *Platzgummer*, Gesetzliche Beweisverbote im österreichischen Strafverfahren, in *FS Winkler* (1997) 797 (800); ebenso JAB 406 BlgNR 22. GP 20.

47 *Leitner*, Vernehmungsverbote im österreichischen Strafprozessrecht (2004) 24 f.

48 Für eine (nicht deckungsgleiche) Auflistung der Gründe siehe *Kirchbacher/Sadoghi* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (2020) § 246 Rz 62 ff; *Schmoller* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (2016) § 3 Rz 71 ff.

49 *Platzgummer*, Grundzüge des österreichischen Strafverfahrens⁸ (1997) 3.

50 *Schmoller* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (2016) § 3 Rz 29.

51 *Eder-Rieder*, Die amtswegige Wahrheitserforschung, ÖJZ 1984, 645 (649); *Kirchbacher/Sadoghi* in *Fuchs/Ratz*, WK StPO (2020) § 246 Rz 59; *Kotschnigg* in *Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG (2023) Einführung in das Finanzstrafrecht Rz 87; *Schmoller*, Beweise, die hypothetisch nicht existieren, JRP 2002, 251 (251).

52 *Ratz*, Beweisverbote und deren Garantie durch die Rechtsprechung des Obersten Gerichtshofes in Strafsachen, RZ 2005, 74, 106 (74); *Schmoller*, Beweise, die hypothetisch nicht existieren, JRP 2002, 251 (251 f).

Kauf genommen werden, zumal es Aufgabe des Rechtsstaates ist, Sachverhaltsermittlungen nach rechtsstaatlichen Grundsätzen ablaufen zu lassen und nicht mit aller Gewalt zu forcieren. Gerade im (Finanz-)strafverfahren als eingriffsintensiver Materie ist es unumgänglich, die Rechte und Interessen des Beschuldigten bestmöglich zu wahren und diesem ein faires Verfahren zu garantieren.⁵³

2.3. Systematik der Beweisverbote

2.3.1. Der Beweis als Erkenntnisquelle

Um ein Verständnis dafür zu bekommen, was durch ein Beweisverbot genau verboten werden soll, muss zuerst eruiert werden, was der Begriff des Beweises bedeutet.⁵⁴ Im gewöhnlichen Sprachgebrauch bezeichnet der Beweis den Nachweis einer Tatsache.⁵⁵ Mit dieser Erkenntnis ist allerdings noch nicht viel gewonnen, zumal ein Beweis in unterschiedlichen wissenschaftlichen Disziplinen auch unterschiedlich gelingt.⁵⁶ Im juristischen Sprachgebrauch meint der Beweis einen Prozess, der das Ziel verfolgt, das Entscheidungsorgan von der (Un)wahrheit einer Tatsache zu überzeugen.⁵⁷ Dies geschieht mit Hilfe von Beweismitteln, die als Erkenntnisquellen für das Entscheidungsorgan fungieren.⁵⁸ Jedem Beweismittel kommt dabei ein gewisser Aussagegehalt zu, der als Beweisergebnis für die Beweiswürdigung relevant ist.⁵⁹

Welche Erkenntnisquellen in einem Verfahren als Beweismittel herangezogen werden können, muss für jede Verfahrensordnung eigens geklärt werden. Im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren hat sich der Gesetzgeber ausdrücklich keiner Erkenntnisquelle verschlossen, weil als Beweismittel grundsätzlich alles herangezogen werden darf, sofern es zur Aufklärung geeignet und zweckdienlich ist (§ 98 Abs 1 FinStrG). Für das gerichtliche Finanzstrafverfahren existiert zwar keine korrespondierende Bestimmung, dennoch gilt dort nichts anderes. Die in der StPO genannten Beweismittel sind nicht taxativ aufgezählt, weshalb prinzipiell alles als Beweismittel dienen kann, wenn es die Wahrheitsfindung fördert.⁶⁰ Damit

53 Kotschnigg in Tannert/Kotschnigg/Twardosz, FinStrG (2023) Einführung in das Finanzstrafrecht Rz 88 f; Ruhri, Grenzen der Verwendung und Verwertung von Verfahrensergebnissen in Strafverfahren und Urteil in Österreich, AnwBl 2022, 23 (23 f); Schmoller in Fuchs/Ratz, WK StPO (2016) § 3 Rz 58.

54 Muthorst, Das Beweisverbot (2009) 4.

55 Österreichisches Wörterbuch⁴³ (2016) 113; ebenso Madl, Die Verwertung unternehmensinterner Mitarbeiterbefragungen im Strafverfahren (2018) 54.

56 Für die Abgrenzung des mathematischen Beweises vom naturwissenschaftlichen Beweis bzw der deduktiven von der induktiven Vorgehensweise siehe Weichbrodt, Der verbotene Beweis im Straf- und Zivilprozess (2012) 34 ff.

57 Svinger/Winkler, Österreichisches Rechtswörterbuch³ (2014) 25; Zedtwitz, Juridica Lexikon (1974) 25 f.

58 Kirchbacher, Strafprozessordnung und wichtige Nebengesetze¹⁵ (2023) § 55 Rz 5; Madl, Die Verwertung unternehmensinterner Mitarbeiterbefragungen im Strafverfahren (2018) 54.

59 Muthorst, Das Beweisverbot (2009) 186; Ratz, Die Handhabung von Beweisverboten durch den OGH, in FS Burgstaller (2004) 307 (309).

60 So die hA in Literatur und Judikatur; siehe OGH 9 Os 153/85 RIS-Justiz RS0097206; Hinterhofer/Oshidari, System des österreichischen Strafverfahrens (2017) Rz 1.138; Kirchbacher/Sadoghi in Fuchs/Ratz, WK StPO (2020) § 246 Rz 10; Madl, Die Verwertung unternehmensinterner Mitarbeiterbefragungen im Strafverfahren (2018) 54 f.