

## **Die Selbstanzeige im Finanzstrafrecht (§ 29 FinStrG)**

Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil

(Seminar Akademie der Wirtschaftstrehänder Innsbruck/Feldkirch 14.11. und 28.11. 20014)

**Selbstanzeige**  
**(FinStrG idF BGBl I 2014/65)**

§ 29. (1) Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolverordnungen den Zollämtern obliegt, gegenüber einem Zollamt, sonst gegenüber einem Finanzamt zu erfolgen. Sie ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.

(2) War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmefehl verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden, und binnen einer Frist von einem Monat die sich daraus ergebenden Beträge, die vom Anzeiger geschuldet werden, oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, tatsächlich mit schuldbeitragender Wirkung entrichtet werden. Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheides zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden. Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit.

(3) Straffreiheit tritt nicht ein,

- a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren,
- b) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war, oder
- c) wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird, oder
- d) bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenanspruches, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist.

(4) Ungeachtet der Straffreiheit ist auf Verfall von Monopolgegenständen zu erkennen. Dies gilt auch für Behältnisse und Beförderungsmittel der im § 17 Abs. 2 lit. b bezeichneten Art, es sei denn, daß die besonderen Vorrichtungen entfernt werden können; die Kosten hat der Anzeiger zu ersetzen. Ein Wertersatz ist nicht aufzuerlegen.

(5) Die Selbstanzeige wirkt nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird.

(6) Werden Selbstanzeigen anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe erstattet, tritt strafbefreiende Wirkung hinsichtlich vorsätzlich oder grob fahrlässig begangener Finanzvergehen nur unter der weiteren Voraussetzung insoweit ein, als auch eine mit einem Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung unter sinngemäßer Anwendung des Abs. 2 entrichtet wird. Die Abgabenerhöhung beträgt 5 % der Summe der sich aus den Selbstanzeigen ergebenden Mehrbeträgen. Übersteigt die Summe der Mehrbeträge 33 000 Euro, ist die Abgabenerhöhung mit 15 %, übersteigt die Summe der Mehrbeträge 100 000 Euro, mit 20 % und übersteigt die Summe der Mehrbeträge 250 000 Euro, mit 30 % zu bemessen. Insoweit Straffreiheit nicht eintritt, entfällt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung, dennoch entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch im Sinne des § 3 Abs. 2 lit. a BAO.

(7) Wird eine Selbstanzeige betreffend Vorauszahlungen an Umsatzsteuer im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung erstattet, bedarf es keiner Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen.

## I. Allgemeines

1. Die Selbstanzeige ist ein **Strafaufhebungsgrund**. Die Strafbarkeit der tatbestandsgemäßen, rechtswidrigen, schuldhaften und auch den sonstigen Voraussetzungen der Strafbarkeit (zB keine Verjährung) genügenden Finanzstraftat wird **durch Verhalten nach der Tat** wieder aufgehoben.
2. Die Selbstanzeige ist ein **allgemeiner Strafaufhebungsgrund**: Sie ist ohne Ausnahme bei allen Finanzvergehen zulässig und folgerichtig im abschließend geregelten AT des FinStrG normiert (aM die hM, die wegen der Beschränkung auf Finanzvergehen von einem besonderen Strafaufhebungsgrund spricht).
3. Die Selbstanzeige ist ein **persönlicher Strafaufhebungsgrund**: Beteiligen sich mehrere Täter an einer Finanzstraftat (als unmittelbare Täter, Bestimmungs- oder Beitragstäter), so werden nicht alle durch die Selbstanzeige eines Beteiligten von selbst straffrei. Die Selbstanzeige **wirkt persönlich** nur für den **Anzeiger**; und für die an der Tat Beteiligten, **für die sie erstattet** wird (§ 29 Abs 5 FinStrG) – siehe Rz 19.
4. **Tatsachen- oder Rechtsirrtümer** (§ 9 FinStrG) **spielen** bei der Selbstanzeige mit einer Ausnahme **keine Rolle**: Wer die Verfehlung irrtümlich bei der **falschen Behörde** darlegt – zB die Hinterziehung von Einfuhrumsatzsteuer bei einem Finanzamt statt bei einem Zollamt –; wer irrtümlich die **falsche Person** nennt; wer bei der **Entrichtung** der sich aus der Abgabenverkürzung ergebenden Beträge Abgaben irrtümlich einen **Termin versäumt** (die Monatsfrist [Rz 45] darf um keinen einzigen Tag überschritten werden) usw, wird nicht straffrei.

Einzig der Irrtum, dass die Tat noch nicht entdeckt sei, schließt das Wissen um die Tatentdeckung (Rz 31) aus und führt zur Strafaufhebung.

5. § 29 FinStrG ist entgegen der hM und der Rsp **keine Ausnahmegestaltung**, die „eng“ auszulegen sei (es gibt kein Regel-Ausnahme-Prinzip, wonach Strafbarkeit die Regel und Strafaufhebung die Ausnahme seien).
6. Der Prozessgrundsatz „**in dubio pro reo**“ (§ 98 Abs 3 FinStrG; § 14 2. Halbsatz StPO) gilt auch bei der Anwendung der Selbstanzeigebestimmung: „Im Zweifel“ sind zugunsten des Beschuldigten positiv formulierte Voraussetzungen (Vollständigkeit der Offenlegung zB) als gegeben anzunehmen; und negativ formulierte Voraussetzungen (Wissen von der Entdeckung der Tat im Zeitpunkt der Darlegung zB) als nicht vorliegend.
7. **Zwecke der Selbstanzeigebestimmung** sind vor allem die **umfassende und verwaltungsökonomische Schadensgutmachung** (Entrichtung der verkürzten Abgaben, Beseitigung der sonstigen Rechtsgutbeeinträchtigungen); die **Vermeidung des Zwangs zur Fortsetzung** von Finanzstraftaten bei Periodensteuern, wenn der Abgabenhinterzieher sein strafbares Verhalten beenden will; und die Effektivierung des Grundsatzes „**nemo tenetur se ipsum accusare**“ (Art 6 EMRK, Art 90 Abs 2 B-VG), damit der Abgabepflichtige, der sich wegen eines vorsätzlichen oder fahrlässigen Finanzvergehens strafbar gemacht hat, nicht durch aktives Tun Beweismaterial gegen sich selbst schaffen muss, wenn er seinen mit Strafe bewehrten abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten zB bei einer Außenprüfung nachkommen muss (siehe dazu VfGH, B 552/94, B 848/94, zur Wiener Abgabenordnung).

## II. Der Anwendungsbereich der Selbstanzeigebestimmung

8. Selbstanzeige kann ohne Ausnahme **wegen eines jeden Finanzvergehens** (§ 1 Abs 1 FinStrG) erstattet werden. Und kraft ausdrücklicher Anordnung der Geltung des § 29 FinStrG (§ 254 Abs 1 FinStrG) auch wegen kommunalsteuerlich und landesgesetzlich strafbarer Finanzstraftaten wie der Abgabenhinterziehung nach § 8 TAbgG oder § 16 [Vbg]AbgG), für die sonst das VStG gilt, das keine eigene Selbstanzeigebestimmung kennt.
9. Der Anwendungsbereich der Selbstanzeigebestimmung ist – **entgegen der hM und Rsp – grundsätzlich auf vollendete Finanzvergehen beschränkt und nicht auf den Versuch eines Finanzvergehens anzuwenden**. Für den Versuch sieht das FinStrG mit dem Rücktritt vom Versuch (§ 14 FinStrG) einen eigenen, ähnlichen Strafaufhebungsgrund vor. Nach dem wichtigsten Grundsatz der systematischen Auslegung von Gesetzen kennt die Rechtsordnung keine überflüssigen Normen, jede Norm muss einen Anwendungsbereich haben: § 14 FinStrG wäre überflüssig, wenn § 29 FinStrG ohne weiteres auch auf den Versuch anwendbar wäre.
10. Bis zur FinStrGNov 1975 „gilt“ die Abwendung Erfolgs während der erstinstanzlichen Ermittlungen im Abgabenverfahren beim Versuch der Abgabenhinterziehung „als rechtzeitig erstattete Selbstanzeige“. Bis dahin verlangte der Rücktritt vom Versuch „Freiwilligkeit“, an der es zB bei der Korrektur falscher Angaben in einer mit Hinterziehungsvorsatz eingereichten Abgabenerklärung oft mangelte; daher die gesetzliche Anordnung der „Geltung“ der Selbstanzeigebestimmung für den vom Gesetzgeber erwünschten strafbefreienden Rücktritt vom Versuch auch während des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens bis zur Erlassung/Zustellung des Abgabenbescheids. Heute scheitert die Strafaufhebung eines solchen Rücktritts nach § 14 FinStrG schon an der ersten Voraussetzung, und zwar an der „Aufgabe des Tatentschlusses“ („aufgegeben“ werden kann nur, was noch für erreichbar gehalten wird), wenn dem Abgabepflichtigen zB durch einen Bedenkenvorhalt (§ 161 Abs 2 BAO) vermittelt wird, dass sein Tatplan: *„Meine unvollständigen Angaben über meine Einkünfte werden auch heuer ohne jede Prüfung übernommen und zu einer zu niedrigen Einkommensteuerfestsetzung führen“* –, gescheitert ist (**subjektiv fehlgeschlagener Versuch**).
11. **Beim Rücktritt vom subjektiv fehlgeschlagenen Versuch** während des erstinstanzlichen Abgabenermittlungsverfahrens und vor Festsetzung der Abgabe wäre die **analoge Anwendung des § 29 FinStrG** (so wie vor der FinStrGNov 1975) wegen des „nemo-tenetur-Grundsatzes“ erforderlich, kommt aber uU auch zu spät, wenn der Täter vor Ergänzung seiner unvollständigen Angaben wegen eines zB mit Hinweis auf eine Kontrollmitteilung begründeten Bedenkenvorhalts bereits Kenntnis davon hat, dass die Tat (teilweise) entdeckt ist – siehe Rz 33).
12. Nicht nur **natürliche Personen** können wegen Selbstanzeige „sanktionsfrei“ werden. § 29 FinStrG ist **auch auf Verbände** (juristische Personen wie GmbHs und AGs, Personengesellschaften usw; § 1 VbVG) anzuwenden, wenn ihre Entscheidungsträger (zB der GF der GmbH) oder sonstigen Mitarbeiter (zB Buchhalter) zum wirtschaftlichen Vorteil des Verbands oder unter Verletzung einer den Verband treffenden Abgabepflicht eine Finanzstraftat begangen haben: Durch die Selbstanzeige „**für den Verband**“ wird auch die „**Verbandsgeldbuße**“ abgewendet (§ 28a Abs 1 2. Satz FinStrG).

### III. Die Darlegung der Verfehlung

13. **Grundvoraussetzung einer jeden Selbstanzeige** ist die **Darlegung der Verfehlung** (im Folgenden kurz „Darlegung“; § 29 Abs 1 FinStrG).

Bei den Finanzstraftaten, mit denen keine Abgabenverkürzung und kein sonstiger Einnahmenausfall verbunden sind, genügt sie für die Strafaufhebung. Bei den **Verkürzungsdelikten** dagegen ist die **Darlegung** nur der **erste Schritt**, dem als **zweiter Schritt** die **Offenlegung der für Feststellung der Verkürzung und des sonstigen Ausfalls bedeutsamen Umstände** (im Folgenden kurz „Offenlegung“) und als **dritter Schritt** auch noch die **Entrichtung der sich aus der Abgabenverkürzung ergebenden Beträge** (im Folgenden kurz „Entrichtung“) folgen muss.

14. Der **Inhalt der Darlegung** richtet sich **nach dem geschützten Rechtsgut des jeweils verwirklichten Finanzvergehens**. Hauptzweck der Selbstanzeige ist ja die Beseitigung der Verletzung des geschützten Rechtsguts. Wer zB eine Abgabenhelerei begangen hat, muss die Geltendmachung der sachlichen Haftung durch Beschlagnahme des Deliktsgegenstands (§ 225 BAO) ermöglichen, also auch darlegen, wo sich dieser Gegenstand befindet usw, wenn er es weiß. Im Folgenden wird die Selbstanzeige allerdings nur im Hinblick auf die Abgabenhinterziehung/-verkürzung (§§ 33, 34 FinStrG) und auf den Schmuggel/Hinterziehung von Eingangs- und Ausgangsabgaben und die Verzollungsumgehung (§§ 36, 36 FinStrG) erörtert.

15. Da es sich dabei um Verkürzungsdelikte handelt, muss dargelegt werden,

a.) **dass es zu einer Abgabenverkürzung gekommen** und

b.) **wodurch diese Abgabenverkürzung bewirkt worden ist** – die Handlung/Unterlassung, „die Verfehlung“, muss konkret geschildert werden.

Der **sachliche Umfang der Darlegung**: Die Darlegung hat auch die Funktion, die **Finanzstraftat(en) zu individualisieren**, deren Strafbarkeit aufgehoben werden soll. Bei einer Abgabenhinterziehung ist daher weiter auch mitzuteilen,

c.) **welche Abgabenarten** von der Verkürzung und

d.) **welche Perioden** betroffen sind.

e.) Ob die **Ergänzung der (ersten) Darlegung** („Stufenselbstanzeige“) zulässig ist, ist strittig:

Wenn der Anzeiger betont, die Darlegung sei abschließend, dann sollte keine Ergänzung erlaubt sein, um nicht Missbräuchen durch Täuschung Tür und Tor zu öffnen, bei denen versucht wird, nur die Verfehlungen dazulegen, von denen der Anzeiger annimmt, dass sie ihm gerade noch nachgewiesen werden können; und um die umgehende Schadensgutmachung, um die es ja primär geht, zu ermöglichen. Wenn eine Mehrzahl gleichartiger Fakten dargelegt wird und weitere Verfehlungen nicht ausdrücklich ausgeschlossen worden sind, dann sollte die Ergänzung der (ersten) Darlegung innerhalb der für die Offenlegung zur Verfügung stehenden Zeit (siehe unten Rz 40) möglich sein.

Wird nur ein Teil der Finanzstraftaten dargelegt, dann tritt Straffreiheit nur „insoweit“ (§ 29 Abs 1 FinStrG) ein („**Teilselbstanzeige durch teilweise Darlegung der Verfehlung**“).

16. Von der „Ergänzung der (ersten) Darlegung“ zu unterscheiden ist die „**neuerliche Selbstanzeige**“ (auch „mehrfache“ und „wiederholte“ Selbstanzeige genannt):

Für Selbstanzeigen nach dem 30. 9. 2014 – auch hinsichtlich früher begangener Finanzstraftaten (bedenklich im Hinblick auf die Berechenbarkeit des Strafrechts; § 265 Abs 1w FinStrG) – tritt Straffreiheit dann nicht ein, wenn „**hinsichtlich desselben Abgabenspruchs**“, dh dieselbe Abgabenart und dieselbe Periode – **ausgenommen Vorauszahlungen** – bereits einmal Selbstanzeige erstattet worden ist (§ 29 Abs 3 lit d FinStrG; der am 1. 1. 2011 eingeführte „Fünfundzwanzigprozentzuschlag“ im Falle einer neuerlichen Selbstanzeige ist schon wieder Geschichte). Die Idee ist: Durch eine einzige Darlegung

der Verfehlung(en) hinsichtlich einer Abgabenart und einer Periode soll die Abgabenbehörde in die Lage zur verfahrensökonomischen Bereinigung zB durch nur eine Wiederaufnahme des Abgabenverfahrens versetzt werden.

Wenn zB wegen im Jahre 2010 erzielter und gleichgültig, ob fahrlässig oder vorsätzlich, nicht deklarerter Kapitalerträge Selbstanzeige wegen Abgabenhinterziehung oder Abgabenverkürzung hinsichtlich der Einkommensteuer 2010 erstattet worden ist – egal, durch wen (auch durch einen Beitragstäter); und egal, ob mit strafaufhebender Wirkung oder nicht; und egal, ob die Darlegung vorsätzlich, fahrlässig oder wegen eines unverschuldeten Irrtums unvollständig ist –, kann danach nicht neuerlich wirksam Selbstanzeige erstattet werden wegen nicht deklarerter Einkünfte aus Gewerbebetrieb im Jahre 2010 (**Einmaligkeit der Darlegung der Verfehlung hinsichtlich desselben Abgabeanpruchs derselben Periode**).

17. Anders: Wer hinsichtlich der Hinterziehung von Umsatzsteuervorauszahlung März 2010 durch eine ausdrückliche Selbstanzeige; oder durch die Jahresumsatzsteuererklärung 2010, die eine „Restschuld“ ausweist und die als konkludente Selbstanzeige für die Umsatzsteuervorauszahlungshinterziehung März 2010 gewertet wird, kann hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlung März 2010 erneut wirksam Selbstanzeige erstatten, wenn er zB anlässlich der Vorbereitung auf eine angekündigte Außenprüfung hinsichtlich des März 2010 noch eine Verkürzung entdeckt (**kein Limit der Zahl der Darlegungen hinsichtlich Vorauszahlungen**).

18. Der **persönliche Umfang der Darlegung**. § 29 Abs 1 FinStrG verlangt, dass der **Täter** „**seine**“ **Verfehlung** darlegt. Nach hL und Rechtsprechung muss es trotzdem nicht der Täter sein, der „seine Verfehlung“ (§ 29 Abs 1 FinStrG) darlegt: Jeder, ob bevollmächtigt, beauftragt oder nicht, kann die Verfehlung mit strafaufhebender Wirkung „für“ den Täter darlegen, solange er nicht gerade gegen seinen Willen handelt (aM Scheil: Dritte können nur als beauftragte Boten die Darlegung des Täters mit strafaufhebender Wirkung übermitteln).

*Nach hM kann X, der im Gasthaus am Nachbartisch die Freunde A und B über ihren gemeinsam begangenen Schmuggel schwadronieren gehört hat, schnurstracks zum Zollamt gehen und für A, den er mag, wirksam Selbstanzeige; und gegen B, den er nicht mag, Strafanzeige erstatten.*

19. Die Selbstanzeige „**wirkt**“ auch nur **persönlich**, und zwar eo ipso für den **Anzeiger**; und für die **Personen, für die sie erstattet wird** (§ 29 Abs 5 FinStrG).

Deshalb sind **die Namen all der an der Finanzstraftat beteiligten (unmittelbaren, Bestimmungs- und Beitrags)Täter und der Verbände** (GmbH, AG, Verein usw) zu nennen, die straf- bzw verbandsgeldbußfrei werden sollen.

Wenn aber zB ein Vertreter (Steuerberater, Rechtsanwalt) „für die XY GmbH“ zB wegen einer Umsatzsteuerhinterziehung zugunsten der XY GmbH Selbstanzeige erstattet, dann ist nicht klar, ob auch der Geschäftsführer dieser GmbH von der Selbstanzeige umfasst ist: Anzeiger ist ja der Steuerberater/Rechtsanwalt und nicht der Geschäftsführer. Wenn aber der Geschäftsführer selbst „für die XY GmbH“ Selbstanzeige erstattet, dann wirkt sie für ihn als „Anzeiger“; und für die ausdrücklich erwähnte GmbH.

Es ist daher immer genau zu prüfen, für wen eine Selbstanzeige wirken soll, wer aller kommt als Beteiligter in Frage und soll auch straffrei werden; und dann sind alle Beteiligten und Verbände zu nennen (*siehe die Selbstanzeige des „Landes Salzburg“ als Verband wegen Hinterziehung von Kapitalertragsteuer aus Spekulationsgeschäften; und für zwei Landesräte, einen Finanzdirektor, einen Finanzreferenten und einen Beamten; bewusst ausgenommen von der Darlegung worden ist die Angestellte R*).

Auch und gerade bei „konkludenten“ Selbstanzeigen wie bei der korrekten Jahresumsatzsteuererklärung „mit Restschuldausweis“, durch die die Vorauszahlungshinterziehungen konkludent „dargelegt werden“, müssen in einem Begleitschreiben („unstrukturierte Eingabe“ auf FinanzOnline) all die Personen genannt werden, die straffrei werden sollen.

**20. Die Form der Darlegung:** Die Darlegung muss zwar nicht ausdrücklich als „Selbstanzeige“ bezeichnet werden, freilich schadet diese Bezeichnung auch nicht, weil damit kein Schuldeingeständnis verbunden ist (zuzugeben ist aber, wenn die Selbstanzeige missglückt, dass „einfacher gestrickte Geister“ darin sehr wohl das Geständnis einer Finanzstraftat erblicken), ja sie ist ratsam, um jeden Zweifel über den Inhalt die Mitteilung von vornherein auszuschließen. „Darlegung der Verfehlung“, „Sachverhaltsmitteilung“, „Berichtigung“, „Nacherklärung“ usw kann sie auch genannt werden. Es ist aber gar keine eigene Bezeichnung erforderlich, sofern – und das ist der springende Punkt – aus der Mitteilung an die Behörde **ausdrücklich; oder wenigstens konkludent, aber doch klar und unmissverständlich** hervorgeht, dass die „finanzstrafrechtlich relevante Verfehlung“ dargelegt wird als erster Schritt einer Selbstanzeige. Auch sonst sind keine besonderen Formvorschriften zu beachten: Es müssen nicht amtliche Drucksorten verwendet werden; die Darlegung sollte, muss aber auch nicht **persönlich unterschrieben** sein, weil es sich um kein „Anbringen“ zur Geltendmachung von Rechten usw nach § 85 BAO, sondern um ein „Anbringen“ nach § 86 BAO handelt; deshalb kann die Verfehlung **auch mündlich** zu Protokoll gegeben werden, soweit wegen des Umfangs oder Wichtigkeit nicht die „Schriftform“ erforderlich und sie dem „Einschreiter“ zumutbar ist.

**a.) Schriftform ist aber ratsam**, es sei denn, die schriftliche Darlegung per **Post** oder **Einwurf in den Amtsbriefkasten** käme zu spät (entscheidend ist das „Einlangen“ bei der zuständigen Behörde), dann ist die

**b.) mündliche Darlegung** während der Amtsstunden oder zu Beginn (bzw bei Fahrlässigkeitstaten auch während) der Außenprüfung das Mittel der Wahl, worüber ein Protokoll anzufertigen ist (§ 87 BAO).

**c.) Per Telefax** ist die **ausdrückliche Darlegung wirksam; nicht aber eine konkludente Darlegung** zB durch eine berichtigte Abgabenerklärung, weil Abgabenerklärungen nicht per Telefax eingereicht werden dürfen (§ 2 FAX-VO).

**d.) Ebenso wirksam** ist die Darlegung **per FinanzOnline** („unstrukturiertes Anbringen“; FOnV).

**e.)** Ob die Darlegung per **Telefon** oder per **Email** wirksam ist, ist **strittig (davon wird daher dringend abgeraten)**.

**21.** Auch wenn die ausdrückliche Bezeichnung als „Selbstanzeige“, „Darlegung der Verfehlung“ ratsam ist, genügt die „**konkludente Darlegung**“, wenn der Behörde durch sie unzweifelhaft und unmissverständlich die finanzstrafrechtliche Verfehlung zur Kenntnis gebracht wird.

**Als „konkludente“ Darlegung anerkannt sind:**

\* die (kommentarlose) Berichtigung einer falschen, die (kommentarlose) Ergänzung einer unvollständigen und die (kommentarlose) Nachholung einer unterlassenen Abgabenerklärung;

\* die Neueinreichung einer inhaltlich richtigen Abgabenerklärung, aus der sich ohne weiteren Erklärungsbedarf ergibt, dass Angaben in der vorangegangenen Abgabenerklärung falsch sind;

- \* die (kommentarlose) Nachholung einer unterlassenen Anzeige wie eine verspätete Schenkungsmeldung oder die erstmalige Umsatzsteuererklärung eines steuerlich nicht erfassten Unternehmers;
- \* die nachträgliche vollständige Entrichtung von Selbstberechnungsabgaben, wenn die Abgabenart und der Entrichtungszeitraum genannt werden;
- \* die Mitteilung, dass der Abgabepflichtige für das Jahr XY eine falsche Umsatzsteuererklärung eingereicht habe und dass er jetzt „zu einer Zahllast von EUR 20.105,-- gelange“;
- \* die Übermittlung einer Aufstellung von nicht geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen für die näher bezeichneten Monate/Kalendervierteljahre;
- \* die Nachholung unterlassener UVAs im Hinblick auf § 49 FinStrG und auf § 33 Abs 2 lit a FinStrG;
- \* die (kommentarlose) korrekte Jahresumsatzsteuererklärung „mit Restschuldausweis“ hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzungen.

22. Mit Ausnahme des letzten Falls, den die Höchstgerichte akzeptieren und der seit Inkrafttreten des AbgÄG 2012 am 1. 1. 2013 durch § 29 Abs 7 FinStrG positivrechtlich verankert ist – von Gesetzes wegen bedarf es seither nicht mehr der genauen Zuordnung der Verkürzungen zu den einzelnen Umsatzsteuervorauszahlungsperioden –, wird durch all die anderen Verhaltensweisen jeweils klar und unmissverständlich mitgeteilt, dass es zu finanzstrafrechtlichen Verfehlungen gekommen ist und worin sie bestehen. Wenn es mehrere an der Finanzstraftat beteiligte Täter gibt, dann werden sie durch solch konkludente Darlegungen nicht genannt, daher muss die konkludente schriftliche Darlegung kombiniert werden mit einer schriftlichen oder mündlichen Bezeichnung all der beteiligten Täter.

23. Für die Darlegung zuständige Behörden. Die Verfehlung muss dargelegt werden bei:

a.) **irgendeinem (auch örtlich unzuständigen) Zollamt**, wenn einem Zollamt nach den §§ 26 bis 28 AVOG 2010 oder nach anderen Vorschriften die „**Handhabung**“ der durch die Finanzstraftat verletzten Vorschriften obliegt (insbesondere Zoll, Einfuhrumsatz- und Verbrauchssteuern, Tabakmonopol);

b.) sonst **irgendeinem (auch örtlich unzuständigen) Finanzamt**.

**Präsidententipp** (Mag. Siegfried Metzler am 25.06.2010 in Feldkirch): Bei Zweifeln über die Zuständigkeit empfiehlt es sich, die Darlegung zeitgleich an ein Zollamt und an ein Finanzamt zu faxen.

24. Die Darlegung **bei einer unzuständigen Abgabenbehörde** führt zur Entdeckung der Tat durch eine nach den §§ 80, 81 FinStrG anzeigepflichtige Behörde – siehe Rz 31 –, was in weiterer Folge die Rechtzeitigkeit der Darlegung durch Weiterleitung dieses Anbringens nach § 50 Abs 1 BAO an die örtlich und sachliche zuständige Abgabenbehörde ausschließt (strittig, manche verneinen hier die Entdeckung der Tat).

25. Die **Rechtzeitigkeit** der Darlegung. Das Erfordernis der Rechtzeitigkeit der Darlegung, die im Tatzeitpunkt nicht kalkulierbar ist, soll den Missbrauch der Selbstanzeigebestimmung zur Begehung von Finanzstraftaten ausschließen und soll den Täter nach der Tat zur umgehenden Beseitigung der Rechtsgutverletzung durch Selbstanzeige animieren.

26. **Zeitpunkt** der Darlegung ist bei (ausdrücklicher oder konkludenter) schriftlicher Darlegung **das Einlangen des Schriftstücks, des Telefaxes, der elektronischen Datei** bei der zuständigen Behörde – auf die tatsächliche Kenntnisnahme durch einen Organwalter kommt es nicht an; bei mündlicher Darlegung dagegen ist der Zeitpunkt der Darlegung die Kenntnisnahme durch den Organwalter der Behörde (Prüfer).



## 27. Mangelnde Rechtzeitigkeit der Darlegung:

a.) Darlegung, **bevor sich der Täter (wegen Versuchs)** strafbar gemacht hat.

b.) Bei **Betretung auf frischer Tat** (§ 29 Abs 1 FinStrG).

Ein laut hM nach den §§ 80, 81 FinStrG anzeigepflichtiges Organ einer (Abgaben)Behörde, eines Gerichts usw nimmt die Tatbegehung unmittelbar selbst wahr, ohne dass es weiterer Erhebungen bedürfte.

*Ein Zöllner sieht den Fahrer eines Dieselfahrzeugs beim Tanken von „Heizöl“ („gilt“ nach § 9 Abs 8 MineralölsteuerG 1995 als „verbotswidrige Verwendung“), stellt ihn zur Rede und der Fahrer sagt: „Gut dass ich Sie treffe, ich erstatte Selbstanzeige wegen Abgabenhinterziehung nach § 11 Abs 1 MineralölsteuerG 1995“.*

28. c.) Wenn bereits eine **Verfolgungshandlung** gegen den Anzeiger selbst, gegen einen sonst an der Tat beteiligten Täter (Steuerberater als Beitragstäter) oder gegen einen Helfer gesetzt worden ist (§ 29 Abs 3 lit a FinStrG). **Von der Verfolgungshandlung braucht der Anzeiger keine Kenntnis zu haben** – steht im Spannungsverhältnis mit dem prozessualen Gebot, den Beschuldigten bei der Vernehmung auf das Recht zu schweigen aufmerksam zu machen und darauf, dass seine Aussagen auch gegen ihn verwendet werden können (§ 84 Abs 1 FinStrG; § 164 Abs 1 StPO); sowie mit dem Verbot, den Beschuldigten durch Täuschung zB über angebliche Straffreiheit zu belastenden Aussagen zu bewegen (§ 84 Abs 4 FinStrG; § 164 Abs 4 StPO).

**Sperrwirkung** entfaltet die Verfolgungshandlung aber nur hinsichtlich **der Tat, wegen der sie gesetzt worden ist** – „Finanzamtsskandal“ in Innsbruck: Finanzbeamte sind (als Beitragstäter) bereits in Untersuchungshaft, die Abgabepflichtigen können als unmittelbare Täter noch ihre Verfehlungen darlegen, wenn – was freilich schwer herauszufinden ist – diese Verfehlungen nicht den konkreten Tatverdacht bei der Verhängung der Untersuchungshaft begründet haben.

29. **Verfolgungshandlung** (§ 14 Abs 3 FinStrG) ist jede **von außen erkennbare Amtshandlung** (zB **die Versendung** der Aufforderung zur schriftlichen Rechtfertigung als Beschuldiger, des Einleitungsbescheids an den Beschuldigten, der Ladung zur Vernehmung als Beschuldiger oder als Zeuge; die Vernehmung als Beschuldiger, die Anhaltung, Festnahme, Beschlagnahme, Hausdurchsuchung, Durchführung einer § 99 Abs 2 Prüfung) eines Gerichts, einer Finanzstrafbehörde oder eines in § 89 Abs 2 FinStrG genannten Organs (dazu zählt die hM jedes Organ eines Finanz- oder Zollamts hinsichtlich jeder Tätigkeit, auch wenn es nicht „bei Gefahr im Verzug“ eine Beschlagnahme usw vornimmt), die sich **gegen eine individuell bestimmte Person** (Herr X Y plus Geburtsdatum, auch wenn er eigentlich X Z heißt; nicht aber gegen den der Behörde noch unbekanntes „Verantwortlichen“ des Unternehmens) richtet, die der **konkreten Finanzstrafat verdächtig, beschuldigt oder angeklagt** ist, **wegen der Selbstanzeige erstattet werden soll** (unverwechselbare Konkretisierung durch Bezeichnung der verkürzten Abgabenart, der Periode(n) und der Tathandlung bzw Unterlassung), und durch die **diese Finanzstrafat aufgeklärt werden soll**, und zwar auf eine **den Verfahrensvorschriften entsprechenden Weise** (schriftlicher Prüfungsauftrag für eine § 99 Abs 2 FinStrG Prüfung erforderlich; die entgegen § 148 Abs 5 BAO bloß **telefonische Ankündigung** ist noch keine § 99 Abs 2 FinStrG Prüfung, freilich uU Ausschlussgrund wegen Tatentdeckung).

30. **Keine Verfolgungshandlungen sind:** die Verständigung von oder Durchführung einer rein abgabenbehördlichen Außenprüfung ohne formelle Einleitung des Finanzstrafverfahrens; bloß abgabenverfahrensrechtliche Ermittlungen (die Klärung eines finanzstrafrechtlich relevanten Verdachts ist [noch] nicht das Ziel dieser Amtshandlung); das an eine andere Behörde gerichtete Ersuchen der Abgabenbehörde als Finanzstrafbehörde, einen

noch unbekanntem Täter auszuforschen (richtet sich nicht gegen eine individuell bestimmte Person); die Entgegennahme einer Strafanzeige oder einer DVD mit Kontodaten aus Liechtenstein, Schweiz (bloß interner, nicht von außen erkennbarer Ermittlungsakt) usw.

Dass die Verfolgungshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder von einer unzuständigen, aber inländischen Behörde usw. angeordnet worden ist, ändert nichts an der mangelnden Rechtzeitigkeit der Darlegung (§ 14 Abs 3 FinStrG). Auch nicht, dass die Verfolgungshandlung sonst (verfahrens)rechtswidrig ist.

**31. d.) Wegen (teilweiser) Entdeckung der Tat, sofern der Anzeiger davon Kenntnis hat** (§ 29 Abs 3 lit b 1. Fall FinStrG).

Entdeckt ist die Tat, wenn der Verdacht bei vorläufiger Beurteilung des Sachverhalts so weit verdichtet ist, dass die Verwirklichung „**der objektiven Tatbestandsmerkmale**“ – ob vorsätzlich, fahrlässig, schuldhaft usw., ist irrelevant – des Finanzvergehens für einen objektiven Betrachter **wahrscheinlich ist und keine anderen, finanzstrafrechtlich irrelevanten Deutungsmöglichkeiten mehr offen sind**: Das bloße Unterlassen von UVAs oder Umsatzsteuervorauszahlungen zB kann ganz unschuldige Gründe haben (zB keine Zahllast wegen hoher Vorsteuerbeträge) und deutet nicht unweigerlich auf Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 2 lit a oder die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG hin. Ob auch eine bestimmte Person oder ein begrenzter Kreis von Personen verdächtigt sein muss (vereinzelte Entscheidung des VwGH), die alle als Täter in Frage kommen, ist strittig, aber zu verneinen: Die (teilweise) Entdeckung der Tat als Ausschlussgrund für die Darlegung wurde zur Lückenschließung als Ergänzung zur Verfolgungshandlung geschaffen, für die der konkrete Verdacht auch gegen eine bestimmte Person erforderlich ist.

**Entdeckung durch wen?** Nach hM muss die Tat durch eine **Finanzstrafbehörde** oder **durch jede andere Behörde, Gericht** usw. **entdeckt** sein, die nach den §§ 80, 81 FinStrG (uU auch durch eine ausländische Behörde, die iVm Rechtshilfeübereinkommen!) „anzeigepflichtig“ sind – das wäre auch der Zivilrichter, der im Rahmen einer Scheidungsverhandlung von einem Schwarzgeldkonto im Ausland erfährt.

**Teilweise entdeckt** ist die Tat zB, wenn die Abgabenbehörde zwar Kenntnis von Schwarzverkäufen im Jahr X hat, aber noch nicht weiß, wie viel Umsatzsteuer in diesem Jahr dadurch hinterzogen worden ist; oder wenn sie nicht weiß, wer die Person des Täters ist.

- 32.** Sperrwirkung tritt aber nur hinsichtlich **der Finanzstraftat** ein, die (zum Teil) entdeckt worden ist: Auf Grund einer Kontrollmitteilung hat das FA Kenntnis davon, dass X ausländische Kapitalerträge nicht in seine Einkommensteuererklärung aufgenommen hat, es konfrontiert den Abgabepflichtigen damit; von den Einkünften aus Vermietung, die er ebenfalls hinterzogen hat, weiß die Abgabenbehörde nichts, weshalb diesbezüglich die Darlegung noch möglich ist. Bei Beteiligung mehrerer Täter kann jeder seine Verfehlung so lange darlegen, als er nichts von der Entdeckung der Tat der anderen weiß.
- 33.** Nicht mehr rechtzeitig ist die Darlegung, wenn der Anzeiger im Zeitpunkt der Darlegung von der (teilweisen) Entdeckung der Tat, die er anzeigt, **bereits weiß**, das heißt, wenn er – **auf Grund welcher Informationen von wem auch immer** – **subjektive Gewissheit** darüber erlangt hat: ZB nach der Zusendung der abgabenbehördlichen „Erinnerung“, „Mahnung“, dass keine UVA abgegeben worden ist, wenn keine UAV, die abzugeben gewesen wäre, abgegeben worden ist – strittig, ob das auch für „automatisierte“ Erinnerungsschreiben gilt, bei denen schwer von einer „Entdeckung“ durch einen Organwalter gesprochen werden kann (für OGH keine Entdeckung); bei Kenntnis vom Vorliegen einer zutreffenden Kontrollmitteilung; bei der Kenntnisnahme eines zutreffenden und un-

ter Hinweis auf amtliche Unterlagen formulierten Bedenkenvorhalts (§ 161 Abs 2 BAO), aus dem ersichtlich ist, dass das FA Kenntnis hat, vom wem der Abgabepflichtige, wie viel und in welchem Zeitraum undeklarierte Einkünfte erhalten hat.

- 34. e.) Wegen unmittelbar bevorstehender Entdeckung der Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, wenn der Anzeiger davon Kenntnis hat (§ 29 Abs 3 lit b 2. Fall FinStrG).**

Eine im Vergleich zu den Nichtzolldelikten sachlich nicht zu rechtfertigende Einschränkung; und problematisch vor allem im Hinblick auf die grundsätzliche Möglichkeit der Darlegung zu Beginn einer zollamtlichen Beschau oder Nachschau, bei der die Entdeckung der Tat immer unmittelbar bevorsteht.

- 35. f.) Der Ausschluss der Strafaufhebung wegen Darlegung einer vorsätzlichen Finanzstraftat nach Beginn einer Nachschau (§ 144 Abs 1 BAO), Beschau (Art 68 lit b ZK), Abfertigung (§ 4 Abs 2 Z 1 ZollR-DG) oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen (§ 147 BAO)(§ 29 Abs 3 lit c FinStrG).**

**Fahrlässigkeitstaten können noch während; Vorsatztaten müssen spätestens „bei Beginn“ der Prüfungsamtshandlungen dargelegt werden.**

Die Prüfung entfaltet Sperrwirkung nur hinsichtlich der im Prüfungsauftrag genannten Abgabensarten und des dort genannten Prüfungszeitraums; und die Sperrwirkung fällt nach Abschluss der Prüfung wieder weg, weshalb laut Lehre nach der letzten Prüfungshandlung, also noch vor oder während der Schlussbesprechung (Ritz, Ellinger) die Darlegung wieder zulässig ist (aA Stoll, erst nach dem formellen Ende der gesamten Prüfung). Judikatur fehlt zur Frage der Selbstanzeige wegen einer Straftat, die im Prüfungszeitraum begangen worden ist.

Die Außenprüfung nach § 147 BAO setzt einen **rechtsgültigen schriftlichen Prüfungsauftrag** voraus und **beginnt mit der Aufforderung zur Vorlage der Bücher, Aufzeichnungen usw** (muss mit Datum und Uhrzeit auf dem Prüfauftrag vermerkt werden), zuvor muss bereits die Verfehlung einer Vorsatztat dem Prüfer als Organ der Abgabenbehörde dargelegt werden, der auf die Möglichkeit der Selbstanzeige vor Prüfungsbeginn hinzuweisen hat (die Unterlassung bringt dem Finanzstraftäter freilich nichts) und der die Strafsachenstelle unverzüglich von der Selbstanzeige zu verständigen hat.

**Für den Zeitpunkt des Beginns der Prüfung irrelevant sind:** die mündliche oder schriftliche Ankündigung einer Außenprüfung; die Ausweiseleistung und das Vorzeigen des Prüfungsauftrags durch den Prüfer; die Übergabe der Unterlagen (elektronische Dateien) vor der tatsächlichen Aufnahme der Prüfungstätigkeit.

Zur **Abgabenerhöhung** bei der Selbstanzeige nach dem 30. 9. 2014 nach Ankündigung einer Außenprüfung siehe Rz 54.

- 36. g.) Wegen Darlegung der nach § 49a FinStrG strafbaren Verfehlung der vorsätzlichen Unterlassung der Schenkungsmeldung später als ein Jahr nach dem Ende der ab dem Erwerb zu laufen beginnenden dreimonatigen Anzeigepflicht des § 121a Abs 4 BAO (§ 49a Abs 2 FinStrG).**

#### **IV. Die Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung der Abgabe bedeutsamen Umstände**

- 37.** Die „**Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung der Abgabe**“ ist nur bei Verkürzungsdelikten erforderlich (im Folgenden kurz „Offenlegung“; der Begriff „sonsti-

ger Einnahmenausfall“ war ein Synonym für die Verkürzung der Einnahmen aus dem Salz- und Branntweinmonopol der längst aufgehobenen §§ 42, 43 FinStrG und sollte aus dem Gesetzestext entfernt werden).

38. Die Offenlegung dient dazu, der Abgabenbehörde durch **(vor allem hinsichtlich der Zahlen) präzise und wahre Informationen die Grundlage zu liefern**, die sie braucht, **um den verkürzten (Rückforderungs)Anspruch ohne langwierige eigene Nachforschungen sofort und richtig festsetzen; oder, wenn keine Festsetzung durch Abgabenbescheid erfolgt, wenigstens kontrollieren zu können:**

Dazu müssen **falsche Angaben berichtigt, unterlassene Angaben nachgeholt und unvollständige Angaben ergänzt** werden. Wenn vorhanden und gefordert, sind die erforderlichen Beweismittel wie Beilagen, Rechnungen usw zu liefern.

39. Wenn der Anzeiger nicht in der Lage ist, eine exakte Offenlegung vorzunehmen (der unbewusst fahrlässig Handelnde hat keine Aufzeichnungen über die Verkürzungen; der Abgabenhinterzieher führt idR nicht Buch über seine Hinterziehungen), dann kann nach hL eine **Selbstschätzung** sowohl hinsichtlich der Bemessungsgrundlage nach den Regeln des § 184 BAO, als auch hinsichtlich der Höhe der Verkürzung vorgegangen werden – Judikatur dazu fehlt: Die Abgabenbehörde kann dann ja auch nichts anderes machen.

Dazu muss mitgeteilt werden:

a.) Dass die **Bemessungsgrundlage geschätzt** worden ist;

b.) **wie sie geschätzt** worden (Schätzmethode): Es muss mitgeteilt werden, auf Grund welcher Umstände man zum Ergebnis der Schätzung der Bemessungsgrundlage gekommen ist; und

c.) weiter muss die **Schätzmethode gewählt** worden sein, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich hat.

Gelangt die Abgabebehörde danach durch Schätzung zu einem höheren Ergebnis, dann liegt nur eine Teilselbstanzeige durch teilweise Offenlegung vor, so man nicht – wie in Deutschland – das „annähernd richtige Ergebnis im Bemühen um eine korrekte Schätzung“ als genügende Offenlegung akzeptiert (in Deutschland wird eine Abweichung um 10 % nach unten akzeptiert).

**Zwei Tipps:** 1. Bei der Offenlegung im Zweifel höher schätzen und dies auch mitteilen und dann im Abgabenverfahren auf das wahrscheinlich korrekte niedrigere Ergebnis hinarbeiten – das dann niedrigere Ergebnis schadet der Selbstanzeige nicht. 2. Und wenn noch genug Zeit vorhanden, dann mit dem zuständigen Strafreferenten vorher ohne Nennung des Täters abklären, welche Schätzung er im konkreten Fall als taugliche Offenlegung akzeptieren wird.

40. Die Offenlegung muss **„ohne Verzug“** erfolgen: Der OGH und der VwGH verstehen in einer Reihe von Entscheidungen darunter grundsätzlich **„zugleich“ mit der Darlegung**, neuere Tendenzen zeigen aber, dass auch der OGH einer „realistischeren“ Betrachtung zuneigt und das „ohne Verzug“ „fallbezogen“ als „ohne vermeidbare Verzögerungen“ deutet; im Einführungserslass zur FinStrGNov 1975 ist die Rede von **„ohne vermeidbaren Aufschub“: Vermeidbar ist eine Verzögerung** insbesondere, wenn sie nicht auf objektive Hindernisse, sondern auf in der Person des Anzeigers gelegene Umstände gegründet und insofern schuldhaft ist (Offenlegung erst nach dem Urlaub, erst nach der Inventur usw). Zeitnahes Nachreichen ein paar Tage nach der Darlegung wird von der Verwaltung im Regelfall akzeptiert. **Wer auf „Nummer sicher“ will, sollte allerdings die erforderlichen Umstände zusammen mit der Darlegung offenlegen.**

41. Werden (vorsätzlich oder fahrlässig) nicht alle Umstände offengelegt – bei einer Einkommensteuerhinterziehung werden nicht alle unversteuerten Honorare bekannt gegeben

–, tritt Strafaufhebung nur in dem Umfang ein, in dem die Umstände offengelegt worden sind; nicht aber hinsichtlich der weiteren Honorare, die im Ermittlungsverfahren festgestellt werden (**Teilselbstanzeige durch teilweise Offenlegung**).

42. Hinsichtlich der verkürzten Abgaben, die wegen **abgabenrechtlicher Verjährung des Anspruchs** nicht mehr festgesetzt werden können und dürfen – bei vorsätzlicher Abgabenhinterziehung gemäß § 207 Abs 2 BAO nach Ablauf von **zehn Jahren**, eine Frist, die im Hinblick auf die „absolute Verjährung“ des § 209 Abs 3 BAO nach zehn Jahren nicht verlängerbar ist; bei fahrlässiger Abgabenverkürzung die möglichen Verlängerungen der Festsetzungsverjährungsfristen bedenken –, dann braucht, weil in diesem Fall auch keine Entrichtung der verkürzten Beträge wegen des mit der Verjährung verbundenen Verlusts des Rechts auf Geltendmachung des Abgabenspruchs erforderlich ist, auch keine Offenlegung zu erfolgen, um die Strafaufhebung zu bewirken; die gegenteilige Auffassung übersieht, worum es bei der Selbstanzeige vornehmlich geht, nämlich um die Schadensgutmachung durch Entrichtung der verkürzten Beträge.

Die **Darlegung dagegen** muss nach hL und Rsp **auch die Zeiträume** umfassen, die hinsichtlich des Abgabenspruchs zwar schon, hinsichtlich des Finanzstrafanspruchs zB wegen der den Ablauf der Verjährungsfrist hemmenden späteren Finanzstraftaten (§ 31 Abs 3 FinStrG) aber noch nicht verjährt sind. Ob das sinnvoll ist, darf bezweifelt werden: Wofür sollen diese Informationen von wem verwendet werden? (useless information).

43. Nach hA kann die Offenlegung wie die Darlegung auch bei einem örtlich unzuständigen Zollamt bzw bei einem örtlich unzuständigen Finanzamt erfolgen – aM Scheil, der aus dem Hauptzweck der Selbstanzeige, nämlich die rasche Schadensgutmachung zu befördern, die Offenlegung bei der Behörde verlangt, die den (Rückforderungs-)Anspruch festsetzen muss; wenn aber die Darlegung und die Offenlegung „ohne Verzug“, wie für den Idealfall gefordert, in einem Akt bei derselben Behörde erfolgt, dann muss für die Offenlegung dasselbe gelten wie für die Darlegung, die bei einer Zollstrafsache bei irgendeinem Zollamt bzw bei einer Nichtzollstrafsache bei irgendeinem Finanzamt zulässig ist (Rz 23).

## V. Die Entrichtung der sich aus der Abgabenverkürzung ergebenden Beträge

44. Als dritten Schritt verlangt die Selbstanzeige laut § 29 Abs 2 1. Satz FinStrG wegen eines Verkürzungsdelikts „**die Entrichtung der sich aus der Feststellung der Abgabenverkürzung ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann**“, und zwar binnen „**einer Frist von einem Monat**“ und „**mit schuldbefreiender Wirkung**“ (im Folgenden kurz „Entrichtung“).
45. Für den Beginn des Fristlaufs ist zu unterscheiden, ob Abgaben verkürzt worden sind, die mit Bescheid festzusetzen sind (**veranlagte Abgaben**); oder ob **Selbstberechnungsabgaben** verkürzt worden sind.

\* Bei der Verkürzung von **veranlagten Abgaben** (Einkommenssteuer, Körperschaftsteuer, Jahresumsatzsteuer, Grunderwerbssteuer usw) beginnt die nicht verlängerbare **Monatsfrist** zu laufen **ab Bekanntgabe (Zustellung)** des Abgabenbescheids, mit dem die aus der Selbstanzeige resultierende (Nach)Zahlung festgesetzt wird (§ 210 Abs 1 BAO).

\* Bei den **Selbstberechnungsabgaben** (Umsatzsteuervorauszahlungen [auch bei einer „konkludenten Selbstanzeige durch Jahresumsatzsteuererklärung mit Restschuldausweis“], Lohnsteuer usw; §§ 201 und 202 BAO) beginnt die Monatsfrist zu laufen **mit der Darlegung** (der Verfehlung).

Zur Berechnung der Monatsfrist siehe § 108 BAO.

46. § 29 Abs 2 FinStrG verlangt auch für den Täter, der zur „Haftung herangezogen werden **kann**“, die Entrichtung der sich aus der Abgabenverkürzung ergebenden Beträge.

Wegen Beteiligung an einer vorsätzlichen Finanzstraftat durch Bestimmung oder sonstigen Tatbeitrag **kann** nach § 11 BAO herangezogen werden, wer deswegen rechtskräftig von einem Strafgericht verurteilt bzw von einer Finanzstrafbehörde/Bundesfinanzgericht bestraft worden ist. Da seit der FinStrGNov 2010 die Monatsfrist für die Entrichtung für diesen Täter aber erst mit Bekanntgabe/Zustellung des Haftungsbescheids an ihn zu laufen beginnt (§ 29 Abs 2 2. Satz FinStrG) und da die Haftung nach § 11 BAO die rechtskräftige Verurteilung/Bestrafung wegen vorsätzlicher Tatbeteiligung voraussetzt, ist für vorsätzlich an der Finanzstraftat Beteiligte die Entrichtung keine Voraussetzung der Strafaufhebung mehr.

Sehr wohl aber bei der (Ausfalls)Haftung nach § 9 BAO eines der in §§ 80 ff BAO genannten Vertreter juristischer oder natürlicher Personen (zB Steuerberater; Geschäftsführer einer GmbH, die für sie KÖSt oder USt hinterzogen hat): Er **kann** immer zur Haftung herangezogen werden, weshalb für ihn die Entrichtung der sich aus der Abgabenverkürzung ergebenden Beträge Voraussetzung der Strafaufhebung ist, wenn er zur Haftung herangezogen wird.

47. **Wenn die Monatsfrist nicht eingehalten werden kann, muss der Abgabepflichtige (zur Haftung Herangezogene) innerhalb der Monatsfrist einen Antrag auf Zahlungserleichterungen (Stundung, Ratenzahlung) stellen**, der an keine bestimmte Form gebunden ist (§ 212 BAO).

48. Entscheidend ist, dass bei den Zahlungen nie ein Terminverlust eintritt (§ 230 Abs 5 BAO), sonst wird hinsichtlich der nicht fristgerecht entrichteten Beträge keine Strafaufhebung bewirkt (**Teilselbstanzeige durch teilweise Entrichtung**).

49. Der Zahlungsaufschub darf laut § 29 Abs 2 FinStrG **zwei Jahre nicht überschreiten – ein Aufschub darüber hinaus, schadet der Selbstanzeige**. Die Frist für den Zahlungsaufschub beginnt bei Selbstberechnungsabgaben mit der Darlegung zu laufen; bei veranlagten Abgaben mit der Bekanntgabe/Zustellung des „Erstbescheids“.

50. Wer die Beträge entrichtet, ob Täter oder seine Tante usw, ist irrelevant.

51. Die **Beträge müssen tatsächlich entrichtet** werden. Das kann auch durch Aufrechnung mit einem Guthaben geschehen. Jedenfalls sollte immer eine Verrechnungsweisung nach § 214 Abs 4 BAO unter ausdrücklichem Hinweis auf die Selbstanzeige (Datum der Selbstanzeige nennen) erteilt werden, um zu verhindern, dass die Zahlung sonst auf die älteste Abgabenschuld verrechnet wird und keine Schadensgutmachung erfolgt.

Und die Beträge müssen **mit schuldbefreiender Wirkung** entrichtet werden. Die anteilige insolvenzrechtliche Abschreibung und Entlassung aus der Gesamtschuld schaden ebenso wie die Nachsicht der Abgabenschuld nach § 236 BAO. Kommt es nachträglich zum Wiederaufleben der Schuld, zB weil der Insolvenzverwalter die Entrichtung mit Erfolg anfigt (§§ 27 ff IO), dann lebt die Strafbarkeit auch wieder auf und dann ist das Finanzstrafverfahren formlos fortzusetzen, es sei denn, dass die Tat inzwischen verjährt ist (§ 29 Abs 2 letzter Satz FinStrG).

52. Abgaben, hinsichtlich derer der Anspruch nach § 207 BAO verjährt ist, brauchen nicht mehr entrichtet zu werden - siehe Rz 42.

53. Werden die Beträge nicht vollständig entrichtet, tritt nur hinsichtlich der entrichteten Beträge Strafaufhebung ein (**Teilselbstanzeige durch teilweise Entrichtung der Beträge**).

54. Die **Abgabenerhöhung bei der Darlegung anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Ankündigung** (§ 29 Abs 6 FinStrG):

Wer erst **nach Ankündigung** (formelle Anmeldung oder sonstige Bekanntgabe) eine dieser **Außenprüfungen** bis – bei Vorsatzdelikten – spätestens ihrem Beginn; bei Fahrlässigkeitsdelikten noch während der Prüfung [Rz 35]) die Verfehlung einer **vorsätzlich oder einer grob fahrlässig**, das heißt mit **überdurchschnittlicher Sorgfaltswidrigkeit** begangenen **Finanzstraftat** darlegt, muss zur Strafaufhebung **hinsichtlich der vom Prüfungsauftrag erfassten Abgaben und Perioden** auch einen nach der Höhe des Verkürzungsbetrags gestaffelten Betrag **binnen Monatsfrist** ab Bekanntgabe/Zustellung des nach den §§ 243 ff BAO mit Beschwerde bekämpfbaren Bescheids mit schuldbefreiender Wirkung (siehe Rz 51) entrichten, mit dem die Abgabenbehörde eine „**Abgabenerhöhung**“ als „Nebenanspruch“ im Sinne des 3 Abs 2 lit a BAO festsetzt, wobei die Abgabenbehörde (nach Rücksprache mit der Strafsachenstelle?) die Frage nach Vorsatz und grober Fahrlässigkeit zu beantworten hat.

Ob eine solche Abgabenerhöhung – entgegen der hier vertretenen Auffassung – nicht nur hinsichtlich der vom Prüfungsauftrag umfassten Abgabenarten und Perioden Voraussetzung der Strafaufhebung ist, sondern hinsichtlich jeder Abgabenart oder jeder Periode, so eine Darlegung der Verfehlung anlässlich einer Außenprüfung nach deren Ankündigung erfolgt, wird die Rechtsprechung zeigen.

55. Die **Abgabenerhöhung beträgt**:

\* bis EUR 33.000 **fünf Prozent** des sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrags (billiger als die 10 Prozent Verkürzungszuschlag nach § 30a Abs 1 FinStrG als Lohn für die aktive Darlegung der Verfehlung);

\* übersteigt der Mehrbetrag diese Summe, aber nicht EUR 100.000 **zehn Prozent**;

\* übersteigt der Mehrbetrag diese Summe, aber nicht mehr als EUR 250.000 **zwanzig Prozent**;

\* bei einem Mehrbetrag über EUR 250.000 **dreißig Prozent**.

56. Bei der Darlegung **nicht grob fahrlässiger** Finanzstraftaten; und bei der Verkürzung von Abgaben, die **nicht vom Prüfungsauftrag umfasst** sind oder die nicht in die Perioden des Prüfungsauftrags fallen (strittig, siehe Rz 54; die Rechtsprechung wird es zeigen) – diesbezüglich kann ja selbst bei Vorsatztaten auch noch während der Prüfung Selbstanzeige erstattet werden [Rz 35]) – und bei der Darlegung der Verfehlung der vom Prüfungsauftrag umfassten Abgaben und Perioden **nach Abschluss der Prüfung** (Rz 35) fallen **keine Abgabenerhöhungen** als Voraussetzung der Strafaufhebung an.

## VI. Materiellrechtliche und strafverfahrensrechtliche Wirkungen der Selbstanzeige

57. Wenn alle Voraussetzungen erfüllt sind, wird die **Strafbarkeit des Täters bzw die Verbandsverantwortlichkeit aufgehoben** und die angedrohten Freiheits-, Geld-, Verfalls-, Wertersatzstrafen bzw die Verbandsgeldbuße dürfen nicht verhängt werden.

58. Gegenstände des (Tabak)Monopols (Tonnen von Zigarettentabak in einer illegalen Zigarettfabrik und gefälschte Zigaretten usw) und „Behältnisse und Beförderungsmittel des

§ 17 Abs 2 lit b“ FinStrG, bei denen die besonderen Vorrichtungen nicht entfernt werden können, die die Finanzstraftat erleichtert haben (der doppelte Boden des zum Schmuggeln kroatischer „57“ Zigaretten verwendeten Luftschiffs), verfallen trotz sonst wirksamer Selbstanzeige (§ 29 Abs 4 FinStrG).

59. Die Wirksamkeit einer Selbstanzeige beurteilt **im verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren die örtlich und sachlich zuständige Finanzstrafbehörde I. Instanz** (Fachbereich Strafsachen) und nicht eine Abgabenbehörde: Betriebsprüfer müssen Selbstanzeigen unverzüglich der Strafsachenstelle der zuständigen Finanzstrafbehörde I. Instanz zur Prüfung weiterleiten. Bei **unzweifelhaft** vollständiger Wirksamkeit der Selbstanzeige **darf** die Finanzstrafbehörde I. Instanz gar **kein Ermittlungsverfahren** eingeleiten (§ 82 Abs 3 lit c FinStrG), wenn Zweifel an der (vollständigen) Wirksamkeit bestehen, dagegen schon. **Steht die vollständige Wirksamkeit der Selbstanzeige fest**, dann wird im Untersuchungsverfahren das Verfahren eingestellt durch den Einzelbeamten (§ 124 Abs 1 iVm § 82 Abs 3 lit c FinStrG) – der Beschuldigte hat das Recht, nach sechs Monaten aus diesem Einstellungsgrund einen Einstellungsantrag zu stellen. Nach Durchführung der mündlichen Verhandlung stellt der Einzelbeamte, der Spruchsenat (§ 136 1. Satz iVm § 82 Abs 3 lit c FinStrG) bzw nach Beschwerde das BFG das Verfahren (§ 157 iVm § 136 1. Satz iVm § 82 Abs 3 lit c FinStrG) ein bzw nach Revision der VwGH.
60. **Im gerichtlichen Finanzstrafverfahren** entscheidet die zuständige **Staatsanwaltschaft beim Landesgericht**, die das Ermittlungsverfahren leitet (§ 101 Abs 1 StPO), während dieses Verfahrensabschnitts über die Wirksamkeit einer Selbstanzeige; der Finanzstrafbehörde, die unter Leitung und Kontrolle der Staatsanwaltschaft die Ermittlungen an Stelle der Kriminalpolizei (§ 196 Abs 1 FinStrG) durchführt und die eine Selbstanzeige der Staatsanwaltschaft zur Beurteilung ihrer Wirksamkeit vorlegen muss, kommt diesbezüglich keine Kompetenz zu. Kommt die Staatsanwaltschaft zu der Überzeugung, dass eine vollständig wirksame Selbstanzeige vorliegt, muss sie das Ermittlungsverfahren einstellen (§ 190 Z 1 StPO). Auch im gerichtlichen Finanzstrafverfahren kann der Beschuldigte bei Verweigerung der Einstellung durch die Staatsanwaltschaft jederzeit den **Antrag auf Einstellung** des Ermittlungsverfahrens wegen „Unzulässigkeit der Verfolgung aus rechtlichen Gründen“ stellen (§ 108 Abs 1 Z 1 StPO), der bei der Staatsanwaltschaft einzubringen ist (§ 108 Abs 2 StPO), die diesen Antrag, wenn sie nicht selbst das Ermittlungsverfahren einstellt (§ 190 Z 1 StPO) mit einer allfälligen Stellungnahme an das Gericht weiterleitet (§ 108 Abs 2 StPO), das dann durch den Einzelrichter über diesen Antrag entscheidet (§ 108 Abs 3 StPO). Gegen den Beschluss auf Einstellung des Ermittlungsverfahrens kann die Staatsanwaltschaft mit aufschiebender Wirkung Beschwerde an das OLG erheben (§ 108 Abs 4 StPO). Nach Durchführung einer Hauptverhandlung ist der Angeklagte bei vollständiger Wirksamkeit der Selbstanzeige vom Schöffengericht mit Urteil freizusprechen (durch Unzuständigkeitsurteil nach § 214 FinStrG) – die Verfolgung wegen derselben Tat durch die Finanzstrafbehörde wäre ein Verstoß gegen das in Art 4 7. Zusatzprotokoll EMRK verfassungsrechtlich verankerte Prinzip „ne bis in idem“ (§ 54 Abs 6 FinStrG). Nur wegen rechtlicher Fehler, nicht aber wegen falscher Beweiswürdigung kann das Urteil des Schöffengerichts mit Nichtigkeitsbeschwerde an den OGH angefochten werden – nach § 281 Abs 1 Z 5 StPO wegen Feststellungs- und Begründungsmängeln (das Schöffengericht hat nicht geprüft, ob die Voraussetzungen des § 29 FinStrG vorliegen, obwohl sich im Beweisverfahren Indizien dafür ergeben haben); und nach § 281 Abs 1 Z 9 lit b StPO, wenn die rechtlichen Voraussetzungen des Strafaufhebungsgrunds § 29 FinStrG falsch beurteilt worden sind (eine Anzeige an das Gericht wurde vom Schöffengericht zu Unrecht als Verfolgungshandlung gewertet, die der Darlegung die Rechtzeitigkeit genommen hätte). Kommt der OGH zum Ergebnis, dass auf Grundlage der vollständigen und unbedenklichen Feststellungen des Erstgerichts die Vo-



raussetzungen einer vollständig wirksamen Selbstanzeige vorliegen, entscheidet er reformatorisch und spricht mit Urteil frei (§ 288 Abs 2 Z 3 StPO).

**Verwendete Literatur:**

*Scheil*, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Orac, Wien 1995

*Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, 2. Auflage, Linde, Wien 2012 mit Ergänzungsheft zur 2. Auflage

## Checkliste - Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)

(Gesetzeslage ab 1. 10. 2014; FinStrG idF BGBl I 2014/65)

### I. Die Darlegung der Verfehlung

#### 1. Rechtzeitigkeit der Darlegung (der Verfehlung)

- keine Betretung auf frischer Tat
- keine Verfolgungshandlung (Ladung eines Zeugen, eines Beschuldigten, Hausdurchsuchung, Beschlagnahme, § 99 Abs 2 FinStrG-Prüfung usw) gegen den Selbstanzeiger oder sonstige Tatbeteiligte oder Hehler (schwierig abzuschätzen)
- keine (teilweise) Entdeckung der Tat durch die Finanzstrafbehörde oder durch nach §§ 80, 81 FinStrG anzeigepflichtige Abgaben- oder sonstige Behörde/Gericht oder keine Kenntnis des Selbstanzeigers von der (teilweisen) Entdeckung der Tat
- keine unmittelbar bevorstehende Entdeckung der Zollstraftat oder keine Kenntnis des Anzeigers davon
- spätestens bei Beginn einer abgabenbehördlichen/zollamtlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung, Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen (Außenprüfung)
- kein Verstreichen der Einjahresfrist (ab 3 Mon nach Erwerb) bei der Unterlassung der Schenkungsmeldung

#### 2. Form der Darlegung

- ausdrückliche Bezeichnung als „Selbstanzeige“ nicht zwingend, zur Vermeidung von Zweifeln ratsam; „konkludente“ Darlegung von Umsatzsteuervorauszahlung durch Umsatzsteuerjahreserklärung „mit Restschuldausweis“
- schriftlich ratsam, mündlich zu Protokoll im FA, gegenüber Prüfer nur im Notfall
- per Brief, Fax oder FinanzOnline als unstrukturierte Eingabe (per Telefon/Email unwirksam!)

#### 3. Inhalt der Darlegung

- konkrete Beschreibung des strafbaren Verhaltens (Tun/Unterlassen): „Ich habe es in der ESt-Erklärung vom ... unterlassen, meine Einkünfte aus der Vermietung usw ...; Ich habe bei der Berechnung und Vorauszahlung der Umsatzsteuer für den März 2014 zu hohe Vorsteuern geltend gemacht, und zwar ... .“
- Mitteilung, dass es dadurch zu einer Abgabenverkürzung gekommen ist
- Mitteilung der davon betroffenen Abgabenarten (ESt, USt usw)
- Mitteilung aller Perioden, in die die Abgabenverkürzungen fallen
- Nennung aller beteiligten (unmittelbaren, Bestimmungs-, Beitrags-) Täter (Name, Geburtsdatum usw)
- Nennung auch des Verbands, zu dessen Gunsten usw Tat begangen (Firmenname der GmbH, AG)
- bei „konkludenter“ Darlegung muss sich aus der zB berichtigten Steuererklärung unmissverständlich die finanzstrafrechtliche Verfehlung ergeben (Ausnahme „Jahresumsatzsteuererklärung

mit Restschuldausweis“, bei der auch keine Zuordnung der Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzungen zu den einzelnen Perioden erforderlich ist); aber ausdrückliche Nennung der Täter/Verbände, die sanktionsfrei werden sollen, zusätzlich erforderlich!

#### 4. Person des Anzeigers

- jedermann (keine Vollmacht, kein Auftrag erforderlich)

#### 5. Für die Darlegung zuständige Behörden

- primär irgendein (auch örtlich unzuständiges) Zollamt, wenn Zollämter für die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständig sind (insbesondere bei Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerverkürzung, Verbrauchssteuerverkürzung [Tabak-, Alkohol-, Mineralölsteuer], Verletzungen des Tabakmonopols)

- sonst irgendein (auch örtlich/sachlich unzuständiges) Finanzamt

\* bei Zweifel, ob ein Zoll- oder ein Finanzamt für die „Handhabung“ der verletzten Vorschrift zuständig, gleichzeitig Fax an irgendein Zoll- und irgendein Finanzamt schicken

## II. Die Offenlegung der bedeutsamen Umstände

### 1. Inhalt der Offenlegung

- sämtliche Umstände, die die Abgaben-/Monopolbehörde für die Feststellung der Abgabenverkürzung in richtiger Höhe benötigt, müssen korrekt, vollständig und übersichtlich mitgeteilt werden, ohne dass sie eigene Nachforschungen anstellen muss (Beträge müssen beziffert werden)

- vorhandene Beweise bereithalten und auf Verlangen liefern

- bei „Selbstschätzung“: a. Mitteilung, dass Bemessungsgrundlage geschätzt worden ist, b. Mitteilung der gewählten Schätzmethode und des Gangs der Schätzung und c. Wahl der geeigneten Schätzmethode; wenn genug Zeit, „Selbstschätzung“ vor Darlegung der Verfehlung mit dem Strafreferenten besprechen

### 2. Frist für Offenlegung

- zugleich mit Darlegung der Verfehlung (Verwaltungspraxis akzeptiert unverschuldete Verzögerung um einige wenige Tage)

## III. Die Entrichtung der sich aus der Abgabenverkürzung ergebenden Beträge

### 1. Frist für die Entrichtung

- **ein Monat** ab mündlicher Bekanntgabe/Zustellung des Abgabenbescheids bei veranlagten Abgaben;

- **ein Monat** ab Darlegung der Verfehlung bei Selbstrechnungsabgaben (UVZ, LSt, KEST, Abzugssteuer nach § 99 EStG usw)

- **Zahlungserleichterungsansuchen** (Stundung, Ratenzahlung) sind innerhalb dieser Monatsfrist zu stellen

## 2. Entrichtungsarten

- Zahlung/Aufrechnung mit Guthaben (beides immer **mit Verrechnungsweisung pro Selbstanzeige!**)
- Zahlung/Aufrechnung muss mit schuldbefreiender Wirkung erfolgen (Ausgleich, Insolvenz, Nachsicht, Aussetzung schaden!)

## 3. Person des Zahlers

- jedermann

## IV. Teilselbstanzeigen

- teilweise Darlegung, teilweise Offenlegung und teilweise Entrichtung führen zur teilweisen Strafaufhebung in dem Ausmaß, in dem nicht dargelegt, nicht offengelegt und nicht entrichtet worden ist

Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil  
Universitätsprofessur für Finanz- und Wirtschaftsstrafrecht  
Institut für Strafrecht, Strafprozessrecht und Kriminologie  
Universität Innsbruck  
Christoph-Probst-Platz  
A-6020 Innsbruck

Tel: ++43 (0) 512 507 8258  
Mobil: ++ 43 (0)680 1227 100  
Fax: ++43 (0) 512 507 2948  
Email: [andreas.scheil@uibk.ac.at](mailto:andreas.scheil@uibk.ac.at)  
<http://www2.uibk.ac.at/strafrecht/scheil/>