

## Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG

(Die Neuerungen laut ME FinStrGNov 2010 kursiv)

Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil

### 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 AT des FinStrG geregelt.
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 straffrei. Die Selbstanzeige **wirkt persönlich** nur für die Beteiligten, **für die sie erstattet** wird (§ 29 Abs 5 FinStrG).
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 beim Zollamt –, wer irrtümlich die falsche Person nennt, wer bei der Schadensgutmachung irrtümlich einen Termin versäumt usw, wird nicht straffrei. Einzig der Irrtum, dass die Tat noch nicht entdeckt sei, schließt das Wissen um die Tatentdeckung aus und führt zur Strafaufhebung.
5. § 29 FinStrG ist entgegen der hM und Rsp **keine Ausnahmebestimmung**, die „eng“ auszulegen sei.
6. Der Prozessgrundsatz „**in dubio pro reo**“ (§ 98 Abs 3 FinStrG; § 14 2. Halbsatz StPO) gilt auch bei der Anwendung der Selbstanzeigebestimmung.
7. **Zwecke der Selbstanzeigebestimmung** sind vor allem die **Vermeidung des Zwangs zur Fortsetzung** von Finanzstraftaten bei Periodensteuern, wenn der Abgabenhinterzieher sein strafbares Verhalten beenden will, die umfassende und verwaltungsökonomische **Schadensgutmachung** (Entrichtung der verkürzten Abgaben, Beseitigung der sonstigen Rechtsgutbeeinträchtigungen) 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 nachkommt.

### II. Der Anwendungsbereich der Selbstanzeigebestimmung

8. Selbstanzeige kann ohne Ausnahme **wegen eines jeden Finanzvergehens** (§ 1 Abs 1 FinStrG) erstattet werden. Und wegen landesgesetzlicher *und kommunalsteuerlicher* (FinStrGNov 2010) Abgabenstraftaten, die nach dem VStG zu ahnden sind (§ 254 FinStrG).

9. Der Anwendungsbereich der Selbstanzeigebestimmung ist – entgegen der hM und Rsp – **grundsätzlich auf vollendete Finanzvergehen beschränkt**. Für den Versuch sieht das FinStrG mit dem Rücktritt vom Versuch (§ 14 FinStrG) einen eigenen, ähnlichen Strafaufhebungsgrund vor. Es widerspricht dem wichtigsten Grundsatz der systematischen Auslegung von Gesetzen, wonach es keine überflüssigen Normen gibt und daher jede Norm einen Anwendungsbereich haben muss: § 14 FinStrG wäre überflüssig, wenn § 29 FinStrG ohne weiteres auf den Versuch anwendbar wäre.
10. Bis zur FinStrGNov 1975 „gilt“ die Abwendung des Erfolgs während der erstinstanzlichen Ermittlungen beim Versuch der Abgabenhinterziehung „als rechtzeitig erstattete Selbstanzeige“. Bis dahin verlangte der Rücktritt vom Versuch „Freiwilligkeit“, an der es bei dem Rücktritt während der abgabenbehördlichen Ermittlungen oft mangelte; daher die gesetzliche Anordnung der „Geltung“ der Selbstanzeigebestimmung für den erwünschten Rücktritt vom Versuch während des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens.

Heute scheidet die Strafaufhebung eines solchen Rücktritts nach § 14 FinStrG an der „Aufgabe des Tatentschlusses“, wenn dem Abgabepflichtigen zB durch einen Bedenkenvorhalt (§ 161 Abs 2 BAO) mitgeteilt worden ist, dass seine inhaltlich unrichtige Abgabenerklärung nicht ungeschaut übernommen wird, und er erkennt, dass sein Tatplan gescheitert ist („**subjektiv fehlgeschlagener Versuch**“).

**Beim Rücktritt vom subjektiv fehlgeschlagenen Versuch** während des erstinstanzlichen Ermittlungsverfahrens ist die **analoge Anwendung des § 29 FinStrG**, wie vor der FinStrGNov 1975, wegen des „nemo-tenetur-Grundsatzes“ erforderlich, kommt aber uU auch zu spät, wenn der Täter von der Entdeckung seiner Tat im Falle eines begründeten Bedenkenvorhalts weiß.

11. Nicht nur **natürliche Personen** können wegen Selbstanzeige „sanktionsfrei“ werden. Die Selbstanzeigebestimmung ist **auch auf Verbände nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz** (§ 1 VbVG; juristische Personen wie GmbHs und AGs, Personengesellschaften usw) anzuwenden, wenn ihre Entscheidungsträger (zB GF der GmbH) oder sonstigen Mitarbeiter (zB Buchhalter) zu Gunsten des Verbands oder unter Verletzung einer den Verband treffenden Abgabepflicht eine Finanzstraftat begangen haben: Durch die Selbstanzeige „für“ den Verband wird die „**Verbandsgeldbuße**“ abgewendet (§ 28a FinStrG).

### III. Die Darlegung der Verfehlung

12. **Grundvoraussetzung einer jeden Selbstanzeige** ist die **Darlegung der Verfehlung** (im Folgenden kurz „Darlegung“; § 29 Abs 1 FinStrG). Bei den Finanzstraftaten, mit denen keine Abgabenvverkürzung und kein sonstiger Einnahmefall verbunden ist (**keine Verkürzungsdelikte**), genügt sie für die Strafaufhebung. Bei den **Verkürzungsdelikten** dagegen ist die Darlegung nur der **erste Schritt** zur Schadensgutmachung, dem als **zweiter Schritt** die Offenlegung der für Feststellung der Verkürzung und des sonstigen Ausfalls bedeutsamen Umstände (**Offenlegung**) und als **dritter Schritt** auch noch die den Abgabenvvorschriften entsprechende Entrichtung der geschuldeten Abgaben (Schadensgutmachung) folgen muss.
13. Der **Inhalt der Darlegung** richtet sich **nach dem geschützten Rechtsgut des jeweils verwirklichten Finanzvergehens**. Zweck 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 be-

findet usw. 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.

14. Da es sich dabei um Verkürzungsdelikte handelt und da die Darlegung der Verfehlung auch die Funktion hat, die Finanzstraftat(en) zu individualisieren, deren Strafbarkeit aufgehoben werden soll (**sachlicher Umfang der Darlegung**), muss dargelegt werden,

- a.) dass es zu einer Abgabenverkürzung gekommen,
- b.) durch welche Handlung/Unterlassung (Zeit, Ort usw) diese Abgabenverkürzung bewirkt worden ist,
- c.) welche Abgabenarten von der Verkürzung und
- d.) in welche Perioden die Verkürzungen fallen.

Ob die **Ergänzung der (ersten) Darlegung** zulässig ist, ist strittig: Wenn betont wird, die Darlegung sei abschließend, dann sollte keine Ergänzung erlaubt sein, um nicht Missbräuchen Tür und Tor zu öffnen - zugegeben wird nur das Nötigste - und um die umgehende Schadensgutmachung, um die es ja geht, zu ermöglichen. Wenn aber eine Mehrzahl gleichartiger Fakten dargelegt wird, dann sollte die Ergänzung der Darlegung innerhalb der für die Offenlegung zur Verfügung stehenden Zeit erlaubt sein. Wird nur ein Teil der Finanzstraftaten dargelegt, dann tritt Straffreiheit nur „insoweit“ (§ 29 Abs 1 FinStrG) ein („**Teilselbstanzeige durch teilweise Darlegung der Verfehlung**“).

Der **persönliche Umfang der Darlegung**. § 29 Abs 1 FinStrG verlangt, dass der **Täter** „**seine**“ Verfehlung darlegt. Und die Selbstanzeige „**wirkt**“ auch nur **persönlich** (§ 29 Abs 5 FinStrG). Deshalb sind

- e.) die **Namen all der an der Finanzstraftat beteiligten (unmittelbaren, Bestimmungs- und Beitrags)Täter und der Verband** (GmbH, AG usw) zu nennen, die straf- bzw bußgeldfrei werden sollen.

15. 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, ja, es kann sogar ratsam, sie Selbstanzeige zu nennen, 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 es sich hierbei um die „Darlegung der (finanzstrafrechtlich relevanten) Verfehlung“ im Rahmen einer Selbstanzeige handelt. 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 (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 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 dringend abgeraten)**.

16. 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 (kommentarlose) Nachholung einer unterlassenen Anzeige wie eine verspätete Schenkungsmeldung oder die erstmalige Umsatzsteuererklärung eines steuerlich nicht erfassten Unternehmers;
- die nachträgliche vollständige Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben, 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 S 375.282,-- gelange“;
- die Übermittlung einer Aufstellung von nicht geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen für die näher bezeichneten Monate;
- die Nachholung unterlassener UVAs im Hinblick auf § 49 FinStrG und auf § 33 Abs 2 lit a FinStrG;
- die (kommentarlose) korrekte Jahresumsatzsteuererklärung hinsichtlich der Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzungen.

Mit Ausnahme des letzten Falls, den aber auch die Höchstgerichte akzeptieren, wird durch all die anderen Verhaltensweisen jeweils klar und unmissverständlich mitgeteilt, dass es zu finanzstrafrechtlichen Verfehlungen gekommen ist und worin sie bestehen. Wenn es aber 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.

17. **Die Person des Anzeigers.** Nach hL und Rechtsprechung muss es nicht der Täter sein, der „seine Verfehlung“ (§ 29 Abs 1 FinStrG) darlegt. Jeder, ob bevollmächtigt, beauftragt oder nicht, kann dies mit strafaufhebender Wirkung „für“ den Täter tun (§ 29 Abs 5), solange er nicht gegen seinen Willen handelt. AM Scheil: Dritte können die Darlegung des Täters nur als seine Boten mit strafaufhebender Wirkung übermitteln.

18. Für die Darlegung zuständige Behörden. Die Verfehlung muss entweder

a.) bei der zur Überwachung der Einhaltung der vom Täter verletzten Abgaben- oder Monopolvorschrift **sachlich (AVOG) und örtlich (BAO) zuständigen Abgaben- oder Monopolbehörde** dargelegt werden.

*FinStrGNov 2010: bei jeder sachlich zuständigen Abgaben- oder Monopolbehörde (das ist eigentlich sinnlos, weil das dieselbe Behörde ist, wie eine sachlich zuständige Finanzstrafbehörde I. Instanz).*

Oder

b.) bei einer (nur) **sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde I. Instanz** (§ 15 AVOG iVm § 58 FinStrG), also einem **Finanzamt oder Zollamt** (Zölle, Einfuhrumsatzsteuer).

**Vorsicht!** Die Verkürzung der GrEST (jedes FA für Gebühren und Verkehrssteuern ist sachlich zuständige Finanzstrafbehörde I. Instanz *und nach der FinStrGNov 2010 auch eine sachlich zuständige Abgabenbehörde*) und von ESt (jedes FA mit allgemeinem Aufgabenkreis ist sachlich zuständige Finanzstrafbehörde I. Instanz *und nach der FinStrGNov 2010 eine sachlich zuständige Abgabenbehörde*) ist daher „gleichzeitig“ bei einem **FA für Gebühren und Verkehrssteuern und bei einem FA mit allgemeinem Aufgabenkreis** darzulegen.

19. Die Darlegung **bei einer unzuständigen Abgabenbehörde** führt zur Entdeckung der Tat durch eine anzeigepflichtige Behörde usw (§§ 80, 81 FinStrG), was in weiterer Folge die Rechtzeitigkeit der Darlegung (durch Weiterleitung dieses Anbringens nach § 50 Abs 1 BAO) an die (örtlich und sachliche) zuständige Abgaben-/Monopolbehörde ausschließt - strittig.

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

21. **Zeitpunkt** der Darlegung ist bei (ausdrücklicher oder konkludenter) schriftlicher Darlegung **das Einlangen des Schriftstücks** 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).

22. **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: Zöllner kontrolliert einen Reisenden, der den „Grünkanal“ am Flughafen gewählt hat, und entdeckt eingangsabgabepflichtige Waren.

c.) Wenn bereits eine **Verfolgungshandlung** gegen den Anzeiger selbst, gegen einen sonst an der Tat beteiligten Täter oder gegen einen Hehler gesetzt worden ist (§ 29 Abs 3 lit a FinStrG). **Von der Verfolgungshandlung braucht der Anzeiger keine Kenntnis zu haben**, ein schweres Foul gegen das prozessuale 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 (als Beitragstäter) bereits in Untersuchungshaft, die Abgabepflichtigen können als unmittelbare Täter noch ihre Verfehlungen darlegen, wenn nicht mit diesen Verfehlungen der konkrete Tatverdacht bei der Verhängung der Untersuchungshaft begründet worden ist.

**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, (*FinStrGNov 2010: der Staatsanwaltschaft,*) 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 „Verantwortlichen“ des Unternehmens) richtet,
- die der **konkreten Finanzstraftat verdächtig, beschuldigt oder angeklagt ist, wegen der Selbstanzeige erstattet werden soll** (unverwechselbare Konkretisierung durch Bezeichnung der verkürzten Abgabenart, der Periode(n) und der Tat handlung bzw Unterlassung), und
- durch die **diese Finanzstraftat 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).

**Keine Verfolgungshandlungen** sind:

- Verständigung von oder Durchführung einer Außenprüfung ohne formelle Einleitung des Finanzstrafverfahrens,
- bloß abgabenverfahrensrechtliche Ermittlungen (Klärung eines finanzstrafrechtlich relevanten Verdachts ist nicht Ziel dieser Amtshandlung);
- das an eine andere Behörde gerichtete Ersuchen der Abgabenbehörde als Finanzstrafbehörde, einen noch unbekanntem Täter auszuforschen (richtet sich nicht gegen 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.

**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 **des objektiven Tatbestands eines Finanzvergehens** für den 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 und muss nicht auf Hinterziehungsvorsatz gegründet sein.

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 ergänzt den Ausschluss der Rechtzeitigkeit der Darlegung wegen einer Verfolgungshandlung, für ein konkreter Verdacht auch gegen eine bestimmte Person erforderlich ist. *Die FinStrGNov 2010 stellt klar, dass die Tat nur „hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale ganz oder zum Teil entdeckt ... war“, laut den EB dazu muss die Person des Täters nicht bekannt sein.*

**Teilweise entdeckt** ist die Tat, 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.

Sperrwirkung tritt 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.

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

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“ oder „Mahnung“, dass keine UVA abgegeben worden ist, wenn keine UAV, die abzugeben gewesen wäre, abgegeben worden ist. Strittig ist, 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 unter 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.

**e.) Wegen unmittelbar bevorstehender Entdeckung der (objektiven Seite der) Tat, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, wenn der Anzeiger davon Kenntnis hat (§ 29 Abs 3 lit b 2. Fall FinStrG). *FinStrGNov 2010: ... Entdeckung der Verletzung der zollrechtlichen Verpflichtung in objektiver Hinsicht unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war***

Eine in hohem Maße unverständliche Bestimmung, und sehr strittig 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.

*FinStrGNov 2010 stellt auch diesbezüglich klar, dass nur die Entdeckung der „objektiven Tatseite“ unmittelbar bevorstehen musste.*

**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 (Außenprüfung nach § 147 BAO)(§ 29 Abs 3 lit c FinStrG).**

**Fahrlässigkeitstaten können noch während, Vorsatztaten müssen vor der Prüfung** dargelegt werden. Die Prüfung entfaltet Sperrwirkung allerdings nur hinsichtlich der im Prüfungsauftrag genannten Abgabenarten und Prüfungszeitraum; 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, nach formellen Ende der gesamten Prüfung). Jurisdikatur fehlt allerdings 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 bereits muss 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 nichts) und der die Strafsachenstelle unverzüglich von der Selbstanzeige zu verständigen hat.

**Für den Zeitpunkt des Beginns der Prüfung irrelevant:** Übergabe der Unterlagen, tatsächliche Aufnahme der Prüfungstätigkeit, Ausweisleistung und Vorzeigen des Prüfungsauftrags durch den Prüfer, mündliche Ankündigung einer Außenprüfung.

**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.

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

**23.** Die „**Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung der Abgabe**“ (im Folgenden kurz Offenlegung; der Begriff „sonstiger Einnahmenausfall“ war ein Synonym für die Verkürzung der Einnahmen aus dem Salz- und Branntweinmonopol der längst aufgehobenen §§ 42, 43 FinStrG) ist nur bei Verkürzungsdelikten erforderlich.

Die Offenlegung dient dazu, der Abgabenbehörde durch **(zahlenmäßig) präzise und wahre Informationen die Grundlage zu liefern**, die sie braucht, **um die verkürzte Abgabe ohne langwierige eigene Nachforschungen sofort und richtig festsetzen oder, wenn keine Festsetzung durch Abgabenbescheid erfolgt, wenigstens kontrollieren zu können:** Dazu müssen

- falsche Angaben berichtet,



- unterlassene Angaben nachgeholt und
- unvollständige Angaben ergänzt werden.

Wenn vorhanden und gefordert, sind die erforderlichen Beweise wie Beilagen, Rechnungen usw zu liefern.

24. 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 nicht Buch über die Hinterziehungen während eines längeren Zeitraums), dann kann nach hL eine **Selbstschätzung** der Bemessungsgrundlage nach den Regeln des § 184 BAO und der Höhe der Verkürzung vorgegangen werden – Judikatur dazu fehlt: Die Abgabenbehörde kann dann ja auch nichts anderes machen. Dazu muss mitgeteilt werden:

- dass die Bemessungsgrundlage geschätzt worden ist;
- wie sie geschätzt worden: Es muss mitgeteilt werden, auf Grund welcher Umstände man zum Ergebnis der Schätzung der Bemessungsgrundlage gekommen ist; weiters 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).

**Ratschlag:** 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. 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.

25. Die Offenlegung muss „ohne Verzug“ erfolgen: Der OGH versteht darunter „zugleich“ mit der Darlegung. Der Einführungserslass zur FinStrGNov 1975 deutet diese Worte als „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 nach dem Urlaub, 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.**

26. Werden (vorsätzlich oder fahrlässig) nicht alle Umstände offengelegt – bei einer Einkommensteuerhinterziehung werden nicht alle un versteuerten 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**).

27. 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 **sieben Jahren**, wenn aber während dieser Zeit nach außen erkennbare Amtshandlungen zur Geltendmachung oder

Feststellung des Abgabenspruchs oder des Abgabepflichtigen iS des § 209 Abs 1 BAO gesetzt werden, nach **acht Jahren** bzw nach **neun Jahren**, wenn solche Amtshandlungen, zu denen auch Verfolgungshandlungen nach § 14 Abs 3 FinStrG gehören – siehe oben Rz 22 c. –, auch noch im in dem Jahr unternommen werden, in dem die Verjährungsfrist verlängert worden ist, also im 8. Jahr (eine wirksame Selbstanzeige hat auf die hier längeren Verjährungsfristen keinen Einfluss) –, 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 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 auch die Zeiträume umfassen, die hinsichtlich des Abgabenspruchs zwar schon, hinsichtlich des Finanzstrafanspruchs aber noch nicht verjährt sind.

*Der ME Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 verlängert die Frist für die Bemessungsverjährung bei vorsätzlicher Abgabenhinterziehung (§ 207 Abs 2 BAO) wieder auf 10 Jahre, sodass bei von außen erkennbaren Amtshandlungen zur Geltendmachung oder Feststellung des Abgabenspruchs oder Abgabepflichtigen iS des § 209 Abs 1 BAO (plus ein Jahr bzw plus 2 Jahre) ab Inkrafttreten dieses Gesetzes am 1.1.2011 auch für Altfälle über 11 Jahre bzw 12 Jahre offen zu legen und Abgaben zu entrichten wären.*

*Noch nicht geklärt ist, ob für die vollständige Strafaufhebung nicht doch die Entrichtung sämtlicher je verkürzter Abgaben erforderlich ist, weil die Verjährung der Geltendmachung des Abgabenspruchs nach hM nicht zum Erlöschen der Abgabenschuld führt, was die FinStrGNov 2010 verlangt – siehe unten 33.*

28. Nach hA kann die Offenlegung wie die Darlegung bei der örtlich und sachlich zuständigen Abgabenbehörde oder bei irgendeiner sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde I. Instanz erfolgen – aM Scheil, der aus dem Zweck der Selbstbestimmung, nämlich auch die rasche Schadensgutmachung zu befördern, die Offenlegung bei der Behörde verlangt, die den (Rückforderungs-)Anspruch festsetzen muss.

## V. Die Schadensgutmachung

29. Als dritten Schritt verlangt die Selbstanzeige wegen eines Verkürzungsdelikts „**die den Abgabenvorschriften entsprechende Entrichtung** der sich aus der Feststellung der Abgabenverkürzung ergebenden **Beträge, die der Anzeiger schuldet** oder **für die er zur Haftung herangezogen werden kann**“ (im Folgenden kurz Schadensgutmachung). Werden die Beträge nicht vollständig entrichtet, tritt nur hinsichtlich der entrichteten Beträge Strafaufhebung ein (**Teilselbstanzeige durch teilweise Entrichtung der Beträge**).
30. Dabei ist zu unterscheiden, ob Abgaben verkürzt worden sind, die mit Bescheid festzusetzen sind (veranlagte Abgaben); oder ob Selbstbemessungsabgaben verkürzt worden sind.
31. **Veranlagte Abgaben** (Einkommenssteuer, Körperschaftssteuer, Jahresumsatzsteuer, Grunderwerbssteuer), die verkürzt worden sind, werden immer festgesetzt und sind, so Abgabengesetze nichts anderes anordnen, **fällig mit Ablauf eines Monats** ab Bekanntgabe (Zustellung) des Abgabenbescheids (§ 210 Abs 1 BAO): Sie müssen bis zur Fälligkeit entrichtet werden.

32. Bei der Verkürzung von **Selbstberechnungsabgaben** (Umsatzsteuervorauszahlungen, Lohnsteuer) wird die „**umgehende**“ **Entrichtung** der Beträge verlangt, worunter von der Rechtsprechung und hL die Zahlung **zugleich mit der Darlegung** verstanden wird – es gibt aber Entscheidungen des UFS, dass unter Anlehnung des inzwischen geänderten § 212 Abs 3 BAO (Nachfrist bei Widerruf einer Zahlungserleichterung) **eine Frist von zwei Wochen** offen steht. Gesetzliche Nachfristen (§ 210 Abs 2, 4, 5, 6 BAO) dürfen immer genutzt werden.
33. Werden Selbstberechnungsabgaben wie die UVZ im Zuge einer Selbstanzeige durch Abgabenbescheid festgesetzt (§ 201 BAO, § 21 Abs 3 UStG), dann steht auch bei ihnen eine Frist von einem Monat ab Zustellung des Festsetzungsbescheids zu (§ 210 Abs 4 BAO): Wenn hinsichtlich verkürzter UVZ die Verfehlung konkludent durch Nachreichung der nicht eingereichten UVA dargelegt wird, dann kommt es nicht zur Festsetzung nach § 21 Abs 3 UStG, dann muss zugleich mit der nachgereichten UVA gezahlt werden. Wer im Falle unrichtiger/unvollständiger UVAs oder der Unterlassung der Einreichung von UVAs Selbstanzeige durch eine ausdrückliche Darlegung erstattet, ist im Vorteil, weil dann ein Festsetzungsbescheid mit einem Zahlungsziel von einem Monat erlassen werden muss. Dieses Zahlungsziel gilt auch dann, wenn ein Festsetzungsbescheid entgegen § 21 Abs 3 UStG erlassen wird. **Wer daher nicht zugleich mit der Darlegung zahlen kann, sollte bei einer Umsatzsteuervorauszahlungsverkürzung keine konkludente Darlegung durch eine korrekte UVA, sondern eine ausdrückliche Darlegung wählen, weil dann nach § 21 Abs 3 UStG eine Festsetzung erfolgen muss mit Zahlungsziel von einem Monat. Und/oder zugleich mit der ausdrücklichen Darlegung eine Zahlungserleichterung beantragen.**

Bei der Hinterziehung von Lohnsteuer nach § 33 Abs 2 lit b FinStrG kommt es zu keiner Festsetzung, wenn im Zuge der Offenlegung die Höhe der verkürzten Beträge korrekt mitgeteilt werden. In solch einem Fall muss verkürzte Lohnsteuer zugleich mit der Darlegung entrichtet werden, es sei denn es wird zugleich ein (aussichtloser) **Antrag auf Zahlungserleichterungen (Stundung, Ratenzahlung)** gestellt, was zunächst die Einbringung bis zur Entscheidung über diesen Antrag hemmt und dann für den Fall der Ablehnung des Antrags eine Nachfrist von einem Monat zu einräumt (§ 212 Abs 3 BAO): Die Entrichtung innerhalb dieser Frist führt zur Strafaufhebung. Ein solcher Antrag auf Zahlungserleichterungen ist auch bei der Hinterziehung der KESt und Abzugssteuer nach § 99 EStG anzuraten, wenn man nicht schon bei der Darlegung zahlen kann.

*Die FinStrGNov 2010 sieht Straffreiheit nur noch hinsichtlich der Beträge vor, die „tatsächlich entrichtet werden“, wenn dadurch überdies „die Schuld binnen eines Monats erlischt“. Entrichtung durch Zahlung, Aufrechnung usw. Wenn die Schuld nach der Entrichtung ganz oder teilweise wieder auflebt, so bewirkt dies auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit, zB bei Anfechtung nach §§ 26 KO, wenn der Fiskus den geleisteten Betrag an die Konkursmasse zurückzahlen muss – so auch § 167 Abs 2 Z 2 StGB. Es sei denn, dass inzwischen Verjährung der Strafbarkeit (§ 31 FinStrG) eingetreten ist.*

*Das Wiederaufleben der Strafbarkeit ist ein Wiederaufnahmegrund nach § 165 Abs 1 FinStrG bzw § 363 Z 1 StPO bzw § 352 Abs 1, 2 StPO.*

*Frist für die Entrichtung soll nach der FinStrGNov 2010 jetzt immer 1 Monat sein. Die Frist beginnt zu laufen ab „Selbstanzeige“ = Darlegung bei den Selbstberechnungsabgaben (§§ 201 und 202 BAO), sonst ab „Bekanntgabe“, also im Regelfall ab Bescheidzustellung.*

34. Der Antrag auf Zahlungserleichterungen (Stundung, Ratenzahlung) muss

a.) vom **Abgabepflichtigen** selbst gestellt werden und ist an keine bestimmte Form gebunden (§ 212 BAO).

b.) Es sind auch mehrere Anträge möglich. Entscheidend hier und auch sonst ist aber, dass bei den Zahlungen nie ein Terminverlust eintritt (§ 230 Abs 5 BAO), sonst wird hinsichtlich der nicht fristgerecht entrichteten Beträge keine Strafaufhebung bewirkt (**Teilselfstanzeige durch teilweise Schadensgutmachung**).

c.) Der Zahlungsaufschub darf nach § 29 Abs 2 FinStrG **zwei Jahre nicht überschreiten – ein Aufschub darüber hinaus, schadet der Selbstanzeige**. Die Frist für den Zahlungsaufschub beginnt bei Selbstberechungsabgaben mit der Darlegung zu laufen; bei veranlagten Abgaben mit der „Bekanntgabe des Betrags“ durch Zustellung des „Erstbescheids“, auch für die Aussetzung im Falle einer Berufung (§ 212a BAO) gilt die Zwei-Jahres-Grenze (strittig).

*Zahlungserleichterungen sind nach der FinStrGNov 2010 wirksam nur noch, wenn sie durch Bescheid nach § 212 BAO gewährt werden.*

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

36. § 29 Abs 2 FinStrG verlangt auch für den Täter, der wegen Beteiligung an einer vorsätzlichen Finanzstraftat durch Bestimmung oder sonstigen Tatbeitrag (Haftung nach § 11 BAO) oder sonst „**zur Haftung herangezogen werden kann**“, die Entrichtung der geschuldeten Beträge (strittig, OGH und Scheil sind dafür).

37. 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.

**Nachgesehene Abgabenschulden** (§ 236 BAO) können nicht mehr entrichtet werden, in diesem Fall tritt Strafaufhebung auch ohne Zahlung der ehemals geschuldeten Beträge ein. Im Falle eines **Ausgleichs** muss für die Strafaufhebung **nur die gerichtlich bestätigte Ausgleichsquote** erfüllt werden. Im Falle eines **Konkurses** ist allerdings **nur** die Beachtung der **Zahlungssperre** unschädlich, nach Abschluss des Konkurses müssen die geschuldeten Beträge entrichtet werden zur Strafaufhebung.

*Keine „tatsächliche“ Entrichtung nach der FinStrGNov 2010 ist die Abschreibung (Nachsicht, Löschung, Entlassung aus Gesamtschuld nach den §§ 235 ff BAO) und auch die insolvenzrechtlichen Zahlungssperren sind nach der FinStrGNov 2010 irrelevant.*

38. Abgaben, hinsichtlich derer der Anspruch nach § 207 BAO verjährt ist, brauchen nicht mehr entrichtet zu werden - siehe oben 27.

## VI. Materiellrechtliche und strafverfahrensrechtliche Wirkungen der Selbstanzeige

39. 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.

40. Gegenstände des (Tabak)Monopols (die Reste der in Brixen im Thale produzierten „Marlboro“) und „Behältnisse und Beförderungsmittel des § 17 Abs 2 lit b“ FinStrG, bei denen die besonderen Vorrichtungen nicht entfernt werden können, die die Finanzstraf-

tat erleichtert haben (der doppelte Boden des zum Schmuggeln kroatischer „57“ Zigaretten verwendeten Luftschiffs), verfallen trotz sonst wirksamer Selbstanzeige (§ 29 Abs 4 FinStrG).

41. 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 (§ 124 Abs 1 iVm § 82 Abs 3 lit c FinStrG) das Verfahren eingestellt durch den Einzelbeamten – der Beschuldigte kann das nur anregen, hat aber kein Rechtsmittel/keinen Rechtsbehelf, wenn dies nicht geschieht. Nach Durchführung der mündlichen Verhandlung stellt der Einzelbeamte, der Spruchsenat (§ 136 1. Satz iVm § 82 Abs 3 lit c FinStrG) bzw nach Berufung der UFS als Finanzstrafbehörde II. Instanz das Verfahren (§ 157 iVm § 136 1. Satz iVm § 82 Abs 3 lit c FinStrG) ein bzw nach Beschwerde der VwGH.
42. **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 I. Instanz, 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). 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 (laut Rechtsprechung des OGH durch Unzuständigkeitsurteil nach § 214 FinStrG; in diesem Fall richtig aber durch ein Sachurteil nach § 259 Z 3 StPO) – 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

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

43. An die (Selbst)Anzeige der Eigentümer verfallsbedrohter Gegenstände, der Pfand- und Zurückhaltungsberechtigten (§ 30 Abs 1 FinStrG), der für Geld- und Wertersatzstrafen haftenden Vertretenen und Dienstgeber (§ 30 Abs 2 FinStrG) und der nach § 15 BAO anzeigepflichtigen Erben, Kuratoren, Liquidatoren und bei Wegfall des Abgabepflichtigen berufenen Vermögensverwalter (§ 30 Abs 3 FinStrG) sei erinnert.

**Verwendete Literatur:**

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

*Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Linde, Wien 2008

## Checkliste - Selbstanzeige (§ 29 FinStrG)

(FinStrGNov 2010 eingearbeitet)

### I. Die Darlegung der Verfehlung

#### 1. Rechtzeitigkeit der Darlegung

- keine Betretung auf frischer Tat
- keine Verfolgungshandlung gegen Anzeiger, sonst Beteiligte, Hehler (schwierig abzuschätzen)
- keine (teilweise) Entdeckung der objektiven Seite der Tat oder keine Kenntnis des Anzeigers davon
- keine unmittelbar bevorstehende Entdeckung der objektiven Seite der zollrechtlichen Verpflichtung oder keine Kenntnis des Anzeigers davon
- noch vor Beginn einer abgabenbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung, Außenprüfung
- kein Verstreichen der Jahresfrist (ab 3 Mon nach Erwerb) bei Unterlassung Schenkungsmeldung

#### 2. Form der Darlegung

- ausdrückliche Bezeichnung als „Selbstanzeige“ nicht zwingend, aber ratsam (keine Zweifel!)
- 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 am ... .“
- 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 des Verbands, zu dessen Gunsten usw Tat begangen (Firmenname der GmbH)
- bei „konkludenter“ Darlegung muss sich aus der zB berichtigten Steuererklärung unmissverständlich die finanzstrafrechtliche Verfehlung ergeben (Ausnahme Jahresumsatzsteuererklärung); ausdrückliche Nennung aller Täter zusätzlich erforderlich!

#### 4. Person des Anzeigers

- jedermann (keine Vollmacht, Auftrag erforderlich)

#### 5. Für die Darlegung zuständige Behörden

- sachlich **und** örtlich zuständige Abgaben-/Monopolbehörde I. Instanz (FA, ZA) - *FinStrGNov 2010: eine sachlich zuständige Abgaben-/Monopolbehörde I. Instanz (FA mit allgemeinem Aufgabenkreis oder für Gebühren und Verkehrssteuern, uU bei beiden; ZA (bei Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerverkürzung)*
- sachlich zuständige Finanzstrafbehörde I. Instanz (FA mit allgemeinem Aufgabenkreis oder für Gebühren und Verkehrssteuern, uU bei beiden; ZA (bei Zoll- und Einfuhrumsatzsteuerverkürzung)

## II. Die Offenlegung der bedeutsamen Umstände

### 1. Inhalt der Offenlegung

- sämtliche Umstände, die die Abgabenbehörde 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. Wahl der geeigneten Schätzmethode und Mitteilung der gewählten Methode und c. Mitteilung des Ganges der Schätzung
- Offenlegung hinsichtlich der Zeiträume, die abgabenrechtlich noch nicht verjährt sind (§§ 207 bis 209 BAO): 5 Jahre für fahrlässig, 7 Jahre für vorsätzlich verkürzte Abgaben plus 1 plus 1 Jahr nach § 209 Abs 1 BAO (*ab 1.1. 2011: 5 Jahre für fahrlässig, 10 Jahre für vorsätzlich verkürzte Abgaben plus 1 plus 1 Jahr nach § 209 Abs 1 BAO*)

### 2. Frist für Offenlegung

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

## III. Die Schadensgutmachung

### 1. Frist für Entrichtung der geschuldeten Beträge

- Veranlagungsabgaben: innerhalb eines Monats ab Bescheidzustellung
- Selbstberechnungsabgaben:
  - UVZ, LSt, KESt, § 99 EStG: wenn kein Bescheid erlassen werden wird, Entrichtung sofort (= zugleich mit Darlegung) oder sofort Antrag auf Zahlungserleichterungen
  - UVZ, LSt, KESt, § 99 EStG: wenn Bescheid erlassen wird (zB nach § 21 Abs 3 UStG, weil korrigierte UVA oder ausdrückliche Selbstanzeige), Entrichtung innerhalb eines Monats ab Bescheidzustellung

*FinStrGNov 2010:*

- *Veranlagungsabgaben: innerhalb eines Monats ab Bescheidzustellung*
- *Selbstberechnungsabgaben: innerhalb eines Monats ab Darlegung*

### 2. Entrichtungsarten

- Zahlung (**immer mit Verrechnungsweisung pro Selbstanzeige!**)
- Zahlungserleichterungen (Stundung, Ratenzahlung) dürfen 2 Jahre nicht überschreiten
- Aufrechnung
- Nachsicht (§ 236 BAO) – *nach FinStrGNov 2010 nicht mehr möglich*
- Aussetzung (§ 212a BAO) – *nach FinStrGNov 2010 nicht mehr möglich*
- Ausgleich: Entrichtung der Quote führt zur vollständigen Strafaufhebung – *nach FinStrGNov 2010 nicht mehr möglich*



- Konkurs: bewirkt nur Zahlungssperre – *nach FinStrGNov 2010 nicht mehr möglich*

### **3. Summen:**

- verkürzte Abgaben für die Zeiträume, die abgabenrechtlich noch nicht verjährt sind (§§ 207 bis 209 BAO): 5 Jahre für fahrlässig, 7 Jahre für vorsätzlich verkürzte Abgaben plus 1 plus 1 Jahr nach § 209 Abs 1 BAO

*ab 1.1. 2011: 5 Jahre für fahrlässig, 10 Jahre für vorsätzlich verkürzte Abgaben plus 1 plus 1 Jahr nach § 209 Abs 1 BAO*

### **4. Person des Zahlers**

- jedermann

## **IV. Teilselbstanzeige**

- teilweise Darlegung, teilweise Offenlegung und teilweise Schadensgutmachung führt zur teilweisen Strafaufhebung in dem Umfang, in dem wirksam dargelegt, offengelegt und der Schaden gutgemacht worden ist

Version: 1. Juli 2010

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

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/>