



universität
wien

DISSERTATION

Titel der Dissertation:

Die konkludente Selbstanzeige nach § 29 FinStrG

verfasst von

Mag. Sophie Rojahn

angestrebter akademischer Grad

Doktorin der Rechtswissenschaften (Dr. iur.)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt: A 783 101

Dissertationsgebiet lt. Studienblatt: Rechtswissenschaften

Betreuer: Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer

1. INHALTSVERZEICHNIS**2. ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS**

3. EINLEITUNG	1
4. ALLGEMEINES ZUR SELBSTANZEIGE NACH § 29 FINSTRG	7
4.1. Einleitende Bemerkungen	7
4.2. Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der bedeutsamen Umstände	7
4.3. Schadensgutmachung	8
4.4. Täternennung	10
4.5. Rechtzeitigkeit	10
4.6. Wesen und Zweck der Selbstanzeige – verfassungsrechtliche Aspekte	12
4.6.1. Die Selbstanzeige als Ausnahmebestimmung	12
4.6.2. Zweck der Selbstanzeigebestimmung: Schadensgutmachung	14
4.6.3. Zweck der Selbstanzeigebestimmung: Das Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung nach Art 90 abs 2 B-VG	14
4.6.4. Die Selbstanzeigebestimmung unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes	23
4.6.5. Verfassungsrechtliche Aspekte – Zwischenergebnis	23
5. DIE ABGRENZUNG DER DARLEGUNG DER VERFEHLUNG VON DER OFFENLEGUNG DER FÜR DIE FESTSETZUNG BEDEUTSAMEN UMSTÄNDE	25
5.1. Einleitende Bemerkungen	25
5.2. Historische Implikationen	25
5.3. Abgrenzung durch <i>Scheil</i>	28
5.4. Umdenken in Judikatur und Rechtsprechung	30
5.4.1. Beispiele aus der Judikatur vor <i>Scheil</i>	31
5.4.2. Beispiele aus der Judikatur nach <i>Scheil</i>	33
5.5. Der Begriff „Darlegung der Verfehlung“	33
5.6. Der Begriff „Offenlegung der bedeutsamen Umstände“	34
5.6.1. Ausmaß der „Offenlegung der bedeutsamen Umstände“ – Offenlegungspflicht nach §§ 119 BAO	35
5.6.2. Der Begriff „Verkürzungsdelikt“	36
5.7. Rechtsvergleich – Die Rechtslage in Deutschland	38

5.8. Implikationen durch das Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz	40
5.8.1. <i>Das Abkommen zwischen Österreich und der Schweiz im Überblick</i>	40
5.8.2. <i>Freiwillige Meldung als Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG?</i>	42
5.8.3. <i>Rechtsvergleich – Das Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz in Bezug auf die Selbstanzeigebestimmung nach § 371 AO</i>	44
5.9. Zwischenergebnis	45
6. DIE AUSDRÜCKLICHE DARLEGUNG DER VERFEHLUNG	47
6.1. Einleitende Bemerkungen	47
6.2. Allgemeine Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung	47
6.3. Die ausdrückliche Darlegung bei Verkürzungsdelikten	49
6.4. Die ausdrückliche Darlegung bei Delikten, die keine Verkürzungsdelikte sind	50
6.4.1. <i>Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Abgabenhehlerei gemäß § 37 FinStrG und der Monopolhehlerei gemäß § 46 FinStrG</i>	53
6.4.2. <i>Die Darlegung der Verfehlung bei Eingriffen in das Tabakmonopol gemäß den §§ 43, 44, 45 FinStrG</i>	54
6.4.3. <i>Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung von Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49a FinStrG</i>	54
6.4.4. <i>Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung von Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 50 Abs 1 FinStrG</i>	54
6.4.5. <i>Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung von Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 51 Abs 1 FinStrG</i>	55
6.4.6. <i>Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung der Verschlusssicherheit gemäß § 48 FinStrG</i>	55
6.4.7. <i>Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise gemäß § 48a FinStrG</i>	56

6.4.8. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung der Verpflichtungen im Bargeldverkehr gemäß § 48b FinStrG	56
6.4.9. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung des § 91 Alkoholsteuergesetz	57
6.4.10. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung der §§ 7 und 8 Artenhandelsgesetzes 2009	57
6.4.11. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung des § 85 Außenwirtschaftsgesetz 2011	58
6.4.12. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung des § 29 Marktordnungsgesetzes 2007	58
6.4.13. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung des § 7 Produktpirateriegesetzes 2004	59
6.4.14. Ergebnis: Darlegung der Verfehlung bei Delikten, die keine Verkürzungsdelikte sind	59
6.5. Zeitlicher Umfang der Darlegung der Verfehlung	59
6.6. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland	61
6.6.1. Selbstanzeigefähige Delikte in Deutschland	62
6.6.2. Inhaltliche Erfordernisse der Selbstanzeige in Deutschland	63
6.6.3. Ergebnisse des Rechtsvergleichs Österreich / Deutschland	64
6.7. Zwischenergebnis	65
7. DIE KONKLUDENTE DARLEGUNG DER VERFEHLUNG	67
7.1. Der Begriff der „konkludenten“ Erklärung	67
7.2. Die Zulässigkeit einer konkludenten Darlegung der Verfehlung im Rahmen der Selbstanzeige	67
7.2.1. Beispiele aus Literatur und Judikatur für gescheiterte Darlegungen	68
7.2.2. Beispiele aus der Judikatur, die für eine erfolgreiche Darlegung sprechen	72
7.2.3. Die (ausdrückliche) Darlegung der Verfehlung versus Beschreibung des zugrunde liegenden Sachverhalts	74
7.3. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland	76
7.3.1. Einleitende Bemerkungen	76

7.3.2.	<i>Allgemeines zum Inhalt der Selbstanzeige nach § 371 AO</i>	76
7.3.3.	<i>Die nachträgliche Einreichung einer Steuererklärung</i>	78
7.3.4.	<i>Die Beantragung einer Betriebs- bzw Außenprüfung</i>	78
7.3.5.	<i>Die kommentarlose Übergabe von Buchhaltungsunterlagen</i>	79
7.3.6.	<i>Die stillschweigende Veranlagung im nachfolgenden Veranlagungszeitraum</i>	79
7.3.7.	<i>Die bloße Nachzahlung verkürzter Beträge</i>	80
7.3.8.	<i>Der undifferenzierte Hinweis auf ein Finanzvergehen</i>	81
7.3.9.	<i>Ergebnis des Rechtsvergleichs</i>	82
7.4.	Zwischenergebnis	82
8.	DIE KONKLUDENTE DARLEGUNG DER VERFEHLUNG BEI SELBSTBEMESSUNGSABGABEN	85
8.1.	Einleitende Bemerkungen	85
8.2.	Der Begriff “Selbstbemessungsabgaben”	85
8.3.	Die Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben: “vereinfachte” Darlegung	87
8.3.1.	<i>Die Rechtslage nach § 29 FinStrG iduF 1958</i>	87
8.3.2.	<i>Die Rechtslage nach § 29 FinStrG in seiner Fassung von 1975 bzw nach der geltenden Rechtslage</i>	94
8.3.3.	<i>Das Erfordernis der erstmaligen Einbringung bzw Entrichtung</i>	95
8.4.	Rechtsprechungsübersicht	97
8.4.1.	<i>Entscheidung des VwGH vom 18. Oktober 1984 (83/15/0161)</i>	97
8.4.2.	<i>Entscheidung des VwGH 24. Februar 2000 (97/15/0170)</i>	99
8.4.3.	<i>Entscheidung des VwGH vom 27. September 1984 (83/15/0137)</i>	99
8.4.4.	<i>Entscheidung des OGH vom 5. März 1996 (14 Os 80/95)</i>	99
8.4.5.	<i>Entscheidung des UFS vom 22. November 2012 (FSRV/0025-I/12)</i>	100
8.4.6.	<i>Entscheidung des UFS 15. Jänner 2010 (FSRV/0060-L/08)</i>	100
8.4.7.	<i>Entscheidung des UFS vom 11. November 2010 (FSRV/0057-L/09)</i>	101
8.4.8.	<i>Ergebnis der Rechtsprechungsübersicht</i>	101
8.5.	Blick über die Grenze – Rechtsvergleich mit Deutschland	101
8.6.	Zwischenergebnis	101
9.	DIE JAHRESSTEUERERKLÄRUNG ALS SELBSTANZEIGE IM ZUSAMMENHANG MIT UMSATZSTEUERVORANMELDUNGSDELIKTEN	104

9.1. Einleitende Bemerkungen	104
9.2. Prüfung anhand der allgemeinen Anforderung an eine erfolgreiche Darlegung	105
9.3. Ansicht von Literatur und Rechtsprechung	106
9.4. Erfordernis des Ausweises einer Restschuld durch die eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung	107
9.5. Die widersprüchliche Judikatur des UFS	109
9.6. Kritik an der Judikatur des UFS	113
9.7. Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2012	115
9.8. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 offen gebliebene Punkte	116
9.9. Vorsatzerfordernis bei Vorsteuerdelikten	117
9.10. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland	118
9.11. Zwischenergebnis	120
10. DIE KONKLUDENTE DARLEGUNG DER VERFEHLUNG BEI BESCHEIDMÄßIG FESTZUSETZENDEN ABGABEN	122
10.1. Einleitende Bemerkungen	122
10.2. Das Urteil des OGH vom 29. Juli 1997 (14 Os 204/96)	122
<i>10.2.1. Sachverhalt</i>	123
<i>10.2.2. Ansicht des OGH</i>	123
10.3. Ansichten in der Literatur betreffend die Rechtsansicht des OGH	124
<i>10.3.1. Rechtsansicht von Plückhahn</i>	124
<i>10.3.1.1. Das Erfordernis der Darlegung der Verfehlung in seiner strengen Ausformung</i>	124
<i>10.3.1.2. Die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung im Zusammenhang mit der strafbefreienden Wirkung einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung zu berichtigten Einkommensteuererklärungen</i>	126
<i>10.3.1.3. Ergebnis der Rechtsansicht von Plückhahn</i>	127
<i>10.3.2. Rechtsansicht von Leitner</i>	128
<i>10.3.2.1. Das Verbot des Zwangs zur Selbstbeichtigung nach Art 90 Abs 2 B-VG</i>	129
<i>10.3.2.2. Die nachträgliche Erfüllung von Anzeige- und Offenlegungspflichten</i>	130

10.3.2.3. Kritik von Leitner an der Rechtsansicht von Plückhahn	132
10.3.2.4. Ergebnis der Rechtsansicht von Leitner	133
10.3.3. <i>Rechtsansicht von Eckhard</i>	133
10.3.4. <i>Rechtsansicht von Breitenbach</i>	133
10.3.5. <i>Rechtsansicht von Fellner</i>	134
10.3.6. <i>Rechtsansicht von Grabenwarter – verfassungsrechtliche Bedenken</i>	134
10.4. Folgeentscheidungen	137
10.4.1. <i>Entscheidungen des OGH vom 27. August 1998 (12 Os 41/98) und vom 25. August 1998 (11 Os 41/98)</i>	137
10.4.2. <i>Entscheidung des VwGH vom 27. Februar 2000 (97/15/0170)</i>	138
10.4.3. <i>Entscheidung des UFS vom 11. Dezember 2012 (FSRV/0055-W/12)</i>	139
10.4.4. <i>Entscheidung des UFS vom 26. März 2012 (FSRV/0072-L/10)</i>	140
10.4.5. <i>Entscheidung des UFS vom 17. Juni 2005 (FSRV/0056-I/04)</i>	140
10.4.6. <i>Entscheidung des UFS vom 11. Dezember 2012 (FSRV/1451-W/11)</i>	140
10.4.7. <i>Entscheidung des UFS vom 8. September 2004 (FSRV/0009-I/04)</i>	141
10.4.8. <i>Entscheidung des UFS vom 6. Dezember 2012 (FSRV/0016-I/10)</i>	141
10.4.9. <i>Entscheidung des UFS vom 11. Oktober 2012 (FSRV/0007-W/11)</i>	141
10.5. Schlussfolgerungen aus der beschriebenen Judikatur	142
10.6. Ansicht der Verfasserin	143
10.7. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland	149
10.7.1. <i>Einleitende Bemerkungen</i>	149
10.7.2. <i>Die Einreichung berichtigter Einkommensteuererklärungen im Lichte der deutschen Selbstanzeigebestimmung</i>	150
10.7.3. <i>Ergebnisse des Rechtsvergleichs</i>	152
10.8. Zwischenergebnis	153
11. DIE "VORSORGLICHE" SELBSTANZEIGE	157
11.1. Einleitende Bemerkungen	157
11.2. Der Begriff "vorsorgliche Selbstanzeige" – finanzstrafrechtliche Wertung	158
11.3. Meinungsstand in Literatur und Rechtsprechung	161
11.3.1. <i>Rechtsansicht von Fellner und Leitner</i>	161
11.3.2. <i>Rechtsansicht von Scheil</i>	162
11.3.3. <i>Rechtsansicht von Schrottmeyer</i>	162

11.3.4. Rechtsansicht von Plückhahn	165
11.3.5. Die Entscheidung des UFS vom 28. Februar 2010 (FSRV/0152-W/03)	165
11.4. Ansicht der Verfasserin – Zweck der “vorsorglichen” Selbstanzeige	166
11.4.1. Der Auskunftsbefehl gemäß § 118 BAO	167
11.4.1.1. Die Bestimmung des § 118 BAO	167
11.4.1.2. Der Auskunftsbefehl im Lichte der “vorsorglichen” Selbstanzeige	169
11.4.2. Auskunftspflicht der Behörde gemäß § 90 EStG und ähnliche Rechtsbehelfe	171
11.4.2.1. Die Bestimmung des § 90 EStG	171
11.4.2.2. Ähnliche Rechtsinstitute wie § 90 EStG	172
11.4.3. Advance Pricing Agreements (“APAs”)	172
11.4.4. Auskünfte nach dem Auskunftspflichtgesetz	173
11.4.5. Bindungswirkung formloser Auskünfte der Finanzbehörde – Grundsatz von Treu und Glauben	174
11.4.6. Zwischenergebnis – Alternativen zur “vorsorglichen” Selbstanzeige	176
11.5. Die Selbstanzeige als bedingungsfeindlicher Akt?	177
11.6. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland	180
11.7. Zwischenergebnis	181
12. ALLGEMEINES ZUR TÄTERNENNUNG	183
12.1. Einleitende Bemerkungen	183
12.2. Die Person des Täters	183
12.2.1. Garantenstellung und faktische Wahrnehmung	183
12.2.2. Das Problem der Selbstbeschuldigung	187
12.3. Die Person des Selbstanzeigeerstatters	188
12.3.1. Die Wirksamkeit der Selbstanzeige dritter Personen für den Täter	188
12.3.2. Die Vertretung des Täters bei Einbringung der Selbstanzeige	190
12.3.3. Das Erfordernis der Vollmacht des Vertreters bei Einbringung der Selbstanzeige	191
12.3.4. Die Initiative zur Erstattung der Selbstanzeige	193
12.3.5. Einverständnis des Täters	194
12.4. Zwischenergebnis	194
13. DIE AUSDRÜCKLICHE TÄTERNENNUNG	196

13.1. Einleitende Bemerkungen	196
13.2. Inhaltliche Anforderungen an die Täternennung	197
13.3. Änderungen durch die Finanzstrafgesetznovelle 2010	199
13.3.1. Einleitende Bemerkungen	199
13.3.2. Ziel und Zweck der Änderungen	199
13.3.3. Der Begriff “Anzeiger”	200
13.3.4. Besonderheiten bei der Einreichung über FinanzOnline	202
13.4. Zwischenergebnis	202
14. DIE SELBSTANZEIGE VON VERBÄNDEN	205
14.1. Einleitende Bemerkungen	205
14.1.1. Entscheidung des UFS vom 7. Juli 2003 (FSRV/0007-G/03)	205
14.1.2. Entscheidung des UFS vom 30. Mai 2003 (FSRV/0017-W/02)	205
14.2. Auswirkungen durch das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG)	206
14.3. Inhaltliche Anforderungen an die Bezeichnung des Verbandes	207
14.4. Einreichung der Selbstanzeige durch einen Entscheidungsträger	208
14.5. Einreichen der Selbstanzeige durch den Verband	210
14.6. Besonderheiten bei der Einreichung einer Selbstanzeige bei Personengesellschaften	211
14.6.1. Entscheidung des UFS vom 11. November 2003 (FSRV/0014-G/03)	211
14.6.2. Entscheidung des UFS vom 23. März 2006 (FSRV/0007-F/06)	212
14.7. Zwischenergebnis	212
15. DIE KONKLUDENTE TÄTERNENNUNG	214
15.1. Einleitende Bemerkungen	214
15.2. Der Alleingesellschafter bzw Alleingeschäftsführer als konkludent genannter Täter – Einreichung in Form eines Schriftsatzes	214
15.2.1. Entscheidung des VwGH vom 26. September 1984 (84/13/0012)	217
15.2.2. VwGH vom 29. November 2000 (2000/13/0207)	219
15.2.3. Die Entscheidung des VwGH vom 27. Februar 2002 (2001/13/0297)	219
15.2.4. Die Entscheidung des VwGH vom 20. Oktober 2004 (2002/14/0060)	221
15.2.5. Entscheidung des UFS vom 22. September 2003 (FSRV/0014-G/03)	222
15.2.6. Entscheidung des UFS vom 18. Jänner 2005 (FSRV/0129-W/04)	223
15.2.7. Kritik an der Rechtsansicht des VwGH bzw UFS	223
15.3. Die konkludente Täternennung durch Einbringung einer	

berichtigten Steuererklärung	226
<i>15.3.1. Einleitende Bemerkungen</i>	226
<i>15.3.2. Die konkludente Täternennung bei Selbstbemessungsabgaben</i>	227
<i>15.3.3. Einreichung der berichtigten Steuererklärung durch den Täter</i>	229
<i>15.3.4. Die Einreichung der berichtigten Steuererklärung durch den "Anzeiger"</i>	231
<i>15.3.5. Ergebnis: Die konkludente Täternennung bei Selbstbemessungsabgaben</i>	233
<i>15.3.6. Die konkludente Täternennung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben</i>	233
15.4. Zeitliche Anforderungen an die Täternennung	234
15.5. Kritik an der Formulierung des § 29 Abs 5 und Lösungsansätze	235
15.6. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland	240
<i>15.6.1. Einleitende Bemerkungen</i>	240
<i>15.6.2. Vertretung</i>	241
<i>15.6.2.1. Der Beauftragte – Vollmacht</i>	241
<i>15.6.2.2. Die verdeckte Stellvertretung</i>	243
<i>15.6.3. Selbstanzeige durch Dritte gemäß § 371 Abs 4 AO</i>	245
<i>15.6.4. Selbstanzeige durch Verbände</i>	245
<i>15.6.5. Selbstanzeige durch Mitbeteiligte</i>	246
<i>15.6.6. Ergebnisse des Rechtsvergleichs</i>	247
15.7. Zwischenergebnis	249
16. DIE BEZEICHNUNG ALS SELBSTANZEIGE	251
16.1. Einleitende Bemerkungen	251
16.2. Herrschende Ansicht und Rechtsprechung	251
16.3. Rechtsansicht von Scheil	252
16.4. Rechtsansicht von Plückhahn	252
16.5. Rechtsansicht von Leitner	253
16.6. Blick über die Grenze – Die Rechtslage in Deutschland	253
16.7. Zwischenergebnis	255
17. RESUMÉE UND AUSBLICK	256
17.1. Zielsetzung und Forschungsergebnisse	256
17.2. Anmerkungen zum Rechtsvergleich mit Deutschland	259

17.3. Ausblick und Lösungsansätze	260
18. QUELLENVERZEICHNIS	263
18.1. Rechtsvorschriften und Gesetzesmaterialien	263
18.2. Kommentare und Sammelwerke	263
18.3. Artikel	265
18.4. Stellungnahmen	266
18.5. Richtlinien und Erlässe	267
18.6. Entscheidungen	267
<i>18.6.1. Judikatur des OGH</i>	267
<i>18.6.2. Judikatur des UFS</i>	268
<i>18.6.3. Judikatur des VfGH</i>	272
<i>18.6.4. Judikatur des VwGH</i>	272
<i>18.6.5. Judikatur des deutschen BGH</i>	273
<i>18.6.6. Rechtsprechung der OLG – Deutschland</i>	273
<i>18.6.7. Rechtsprechung der KG – Deutschland</i>	274
<i>18.6.8. Rechtsprechung der Landesgerichte – Deutschland</i>	274

2. ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

§	Paragraph
AÄG	Abgabenänderungsgesetz
AB	Ausschussbericht
AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
ABGB	Allgemein bürgerliches Gesetzbuch
Abs	Absatz
AbwAG	Abwasserabgabengesetz
aF	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AlkStG	Alkoholsteuergesetz
AlSaG	Altlastensanierungsgesetz
Anm	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
APA	Advance Pricing Agreement
ARD	ARD-Betriebsdienst
Art	Artikel
AuskunftspflichtG	Auskunftspflichtgesetz
B-VG	Bundes-Verfassungsgesetz
BAO	Bundesabgabenordnung
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BierStG	Biersteuergesetz
BlgNR	Beilage zu den stenographischen Protokollen
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BMG	Bundesministeriengesetz
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung
EG	Europäische Gemeinschaft
EMRK	Europäische Menschenrechtskonvention
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsverordnung
Est	Einkommensteuer

EStG	Einkommensteuergesetz
etc	ecetera
f	und der, die folgende
Fa	Firma
ff	fortfolgende
FinStrG	Finanzstrafgesetz
FJ	Finanzjournal
FLAG	Familienlastenausgleichsgesetz
FlugAbgG	Flugabgabengesetz
GebG	Gebührengesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GP	Gesetzgebungsperiode
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GSpG	Glückspielgesetz
idF	in der Fassung
iduF	in der ursprünglichen Fassung
KfzStG	Kfz Steuergesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KohleAbgG	Kohleabgabengesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KVG	Kapitalverkehrssteuergesetz
KWT	Kammer für Wirtschaftstreuhänder
KZ	Kennziffer
LG	Landesgericht
lit	litera
LuftfahrtsicherheitsG	Luftfahrtsicherheitsgesetz
ME	Musterentwurf
MineralrohstoffG	Mineralrohstoffgesetz
MinStG	Mineralölsteuergesetz
MOG	Marktordnungsgesetz
NoVAG	Normverbrauchsabgabengesetz
Nr	Nummer

oa	oben angeführt
NWB	Neue Wirtschaftsbrieife für Steuer- und Wirtschaftsrecht
OG	Offene Gesellschaft
OGH	Oberster Gerichtshof
OLG	Oberlandesgericht
OWiG	Gesetz über Ordnungswidrigkeiten
Pkt	Punkt
RAE	Richtlinien für die Abgabenfestsetzung
RdW	Österreichisches Recht der Wirtschaft
RWP	Rechts- und Wirtschaftspraxis
Rz	Randziffer
SchwStG	Schaumweinsteuergesetz
StGB	Strafgerichtsbuch
StiftEG	Stiftungseingangsteuergesetz
StGG	Staatsgrundgesetz
StPO	Strafprozessordnung
SV	Sozialversicherung
SWI	Steuer und Wirtschaftskartei International
SWK	Österreichische Steuer- und Wirtschaftskartei
TabMG	Tabakmonopolgesetz
TabStG	Tabaksteuergesetz
TP	Travaux Préparatoires
U	Umsatzsteuer
ua	unter anderem
UFS	Unabhängiger Finanzsenat
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuerrichtlinien
VbVG	Verbandsverantwortlichkeitsgesetz
VermBG	Vermögensbildungsgesetz
VersStG	Versicherungssteuergesetz
VfGH	Verfassungsgerichtshof
vgl	vergleiche

VO	Verordnung
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
VWT	Der Wirtschaftstreuhand
WerbeabgG	Werbeabgabengesetz
wistra	Zeitschrift für Wirtschafts- und Steuerstrafrecht
WKG	Wirtschaftskammergesetz
WAO	Wiener Abgabenordnung
WoPG	Wohnungsbau-Prämiengesetz
Z	Ziffer
zB	zum Beispiel

3. EINLEITUNG

§ 29 FinStrG statuiert einen besonderen Strafaufhebungsgrund der unter gewissen Voraussetzungen strafbefreiende Wirkung hinsichtlich Finanzvergehen im Sinne des FinStrG entfaltet. Die strafbefreiende Wirkung ist dabei mitunter an recht formalistische und teilweise komplizierte Anforderungen gebunden. Einer nicht formgerecht eingebrachten Selbstanzeige wird die Wirksamkeit versagt und diese kann im Rahmen eines Finanzstrafverfahrens diesfalls nur als Milderungsgrund berücksichtigt werden.

Von den in der Praxis oftmals komplizierten Voraussetzungen der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG bilden insbesondere die „Darlegung der Verfehlung“ nach § 29 Abs 1 und die „Täternennung“ nach § 29 Abs 5 den zentralen Gegenstand der vorliegenden Dissertation. Da die Erstattung einer Selbstanzeige mit großen Schwierigkeiten verbunden sein kann, soll Schwerpunkt dieser Arbeit insbesondere die *konkludente* Selbstanzeige sein, da dieser große Praxisrelevanz zukommt und entsprechende Beurteilungen in der österreichischen Literatur und Rechtsprechung teilweise umstritten sind. Damit ist insbesondere die konkludente Darlegung der Verfehlung bzw Täternennung durch die Einreichung berechtigter Steuererklärungen sowie durch die Übermittlung eines Schriftsatzes an die Abgabenbehörde, aus dem das angezeigte Finanzdelikte und die an der Tat beteiligten Personen bloß implizit hervorgehen, gemeint.

Die gegenständliche Dissertation gliedert sich daher insbesondere in drei Teilgebiete, wobei sich Ausführungen im Zusammenhang mit der (konkludenten) Darlegung der Verfehlung grob in den Kapiteln 5 bis 11 und die Auseinandersetzung mit der (konkludenten) Täternennung in den Kapiteln 12 bis 16 finden. Ganz zu Anfang wird außerdem im Rahmen des ersten inhaltlichen Kapitels (Punkt 4.) ein grober Überblick über die sonstigen, in der Folge nicht im Detail behandelten, Voraussetzungen der Selbstanzeigebestimmung gegeben, da dies aus Gründen des einfacheren Einstiegs in die Materie zweckmäßig erscheint. In diesem Rahmen wird auch auf die verfassungsrechtlichen Aspekte rund um die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG eingegangen werden, auf die auch in den folgenden Kapiteln mitunter Bezug genommen werden wird. Eine ausführliche Auseinandersetzung mit den in Kapitel 4 angesprochenen Voraussetzungen und Problemkreisen kann und soll jedoch mangels Relevanz für den

Dissertationsschwerpunkt nicht erfolgen. Ziel dieses ersten Teils der Dissertation ist somit das Heranführen an die Denkweise und Methodik der Selbstanzeigebestimmung.

Den ersten großen und zentralen Gegenstand stellt in der Folge die (konkludente) Darlegung der Verfehlung dar. Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige ist ein vielschichtiges Thema, das einige Auslegungsschwierigkeiten aufwirft. Zunächst wird daher eine Abgrenzung der Darlegung der Verfehlung von der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände in Kapitel 5 vorgenommen. Diese beiden inhaltlichen Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige sind eng miteinander verknüpft und wurden in Literatur und Rechtsprechung in der Vergangenheit oftmals vermengt. Deshalb erscheint es notwendig, diese beiden Begriffe in einem ersten Schritt voneinander abzugrenzen. Weiters wird ein Überblick über die diesbezüglichen historischen Änderungen gegeben werden.

Die heutige Relevanz der Selbstanzeigebestimmung zeigt sich auch an den in letzter Zeit vermehrt abgeschlossenen bzw geplanten Steuerabkommen, wobei als Beispiele das kürzlich in Kraft getretene Abkommen zwischen der Schweiz und Österreich und das geplante Abkommen zwischen Lichtenstein und Österreich genannt werden können. Aus diesen Abkommen können außerdem Rückschlüsse auf die Abgrenzung der Darlegung der Verfehlung von der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände geschlossen werden, die im Unterkapitel 5.8. erörtert werden.

Die folgenden Kapitel setzen sich zunächst im Detail mit den Anforderungen an eine ausdrückliche Darlegung der Verfehlung und in der Folge mit den daraus resultierenden Möglichkeiten einer allfälligen konkludenten Darlegung auseinander.

In Hinblick auf die Darlegung der Verfehlung ist sinnvollerweise einerseits zwischen Verkürzungsdelikten und jenen Delikten, die keine Verkürzungsdelikte sind, zu unterscheiden: Nach dieser Abgrenzung richten sich nämlich die konkreten Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung. Erst wenn feststeht, ob man es mit einem Verkürzungsdelikt zu tun hat oder nicht, kann die Frage beantwortet werden, worin die *ausdrückliche* Darlegung der Verfehlung zu bestehen hat und ob bzw in welcher Form eine *konkludente* Darlegung möglich ist. Diese Erörterung erfolgt daher im Rahmen der Beschreibung der Erfordernisse der ausdrücklichen Darlegung der Verfehlung in Kapitel 6.

Da Ziel dieser Dissertation insbesondere ist, festzustellen, inwieweit die Darlegung der Verfehlung im Rahmen der Selbstanzeige auch konkludent erfolgen kann, ist eine Abgrenzung der ausdrücklichen von der konkludenten Darlegung der Verfehlung unabdingbar.

Da Finanzvergehen je nach der zur Anwendung kommenden Zuständigkeitsregel entweder im finanzstrafbehördlichen oder im gerichtlichen Verfahren geahndet werden, ergibt sich eine große Vielfalt von Entscheidungen des UFS, OGH und des VwGH, weiters finden sich auch im juristischen Schrifttum unterschiedliche Rechtsauffassungen zum Thema Selbstanzeige. Deren Erkenntnisse kommen nicht immer zum selben Ergebnis, was auch auf die unterschiedlichen Interessen, denen die Selbstanzeige gerecht werden soll, zurückzuführen ist. Es ist daher eine genaue Auseinandersetzung mit Literatur und Rechtsprechung zu der Möglichkeit einer konkludenten Selbstanzeige, unter Berücksichtigung der verschiedenen Gesichtspunkte von Selbstbemessungsabgaben, Jahressteuererklärungen als Selbstanzeige für Delikte im Voranmeldungszeitraum sowie bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, vorzunehmen.

In Kapitel 11 wird ein besonderer Aspekt der konkludenten Darlegung der Verfehlung behandelt: die „vorsorgliche“ Selbstanzeige. Diese wurde bisher in der Literatur nur spärlich behandelt, weshalb in diesem Rahmen erstmals eine ausgiebige Auseinandersetzung mit dieser Thematik erfolgen soll. In diesem Zusammenhang soll der Frage nachgegangen werden, inwieweit eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige den Voraussetzungen des § 29 gerecht werden kann und ob sich ein Gleichklang zwischen den Zielsetzungen der „vorsorglichen“ und der herkömmlichen Selbstanzeige hergestellt lässt. Somit soll ermittelt werden, ob eine allenfalls strafbefreiende Wirkung auch einer in bloß vorsorglicher Weise eingebrachten Selbstanzeige befürwortet werden kann.

Als zweiten großen Themenkomplex, der zusammen mit der konkludenten Darlegung der Verfehlung das Herzstück dieser Arbeit bildet, ist die konkludente Täternennung zu sehen. In diesem Zusammenhang muss in erster Linie festgestellt werden, wer überhaupt als Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt, um in der Folge feststellen zu können, welche Personen überhaupt in der Selbstanzeige als an der Tat Beteiligte anzuführen sind. In einem zweiten Schritt wird zu erörtern sein, inwieweit eine durch dritte Personen oder durch beauftragte Dritte eingebrachte Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung für den Täter

entfalten kann und ob in letzterem Fall eine ausdrückliche bzw besondere Vollmacht vorliegen muss. Auch die Selbstanzeige durch Verbände wird abschließend behandelt werden.

Anschließend erfolgt eine detaillierte Auseinandersetzung mit Literatur und Rechtsprechung betreffend die konkludente Täternennung, einerseits bei Selbstbemessungsabgaben und andererseits bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, wobei auch auf die Änderungen in der Rechtslage durch die Finanzstrafgesetznovelle 2010 sowie die Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 besonders Bedacht genommen wird. In diesem Rahmen soll auch der Frage nachgegangen werden, inwieweit die derzeit herrschende Literatur und Rechtsprechung der Selbstanzeigebestimmung möglicherweise einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellt und welche Lösungsansätze sich bei Bejahung eines solchen finden lassen.

Zuletzt erfolgt eine Behandlung sonstiger Formerfordernisse der Selbstanzeige, insbesondere Ausführungen bezüglich einer möglichen Bezeichnungspflicht der entsprechenden Mitteilung an die Finanzbehörde. Die Bezeichnungspflicht steht naturgemäß in engem Zusammenhang mit der Möglichkeit einer konkludenten Selbstanzeige, weshalb sich die diesbezügliche Ausführungen gegen Ende dieser Dissertation, in Kapitel 16, finden.

In der vorliegenden Dissertation finden sich ferner auch rechtsvergleichende Aspekte. Zu jedem Teilkapitel soll nämlich unter dem Titel „Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland“ die entsprechende deutsche Rechtslage zu § 371 AO beleuchtet werden. Ziel ist es, Unterschiede und Gemeinsamkeiten im Zusammenhang mit der Darlegung der Verfehlung und der Täternennung bei der Selbstanzeige anhand der Rechtsordnungen dieser beiden Staaten herauszuarbeiten.

Es sei jedoch darauf hingewiesen, dass die Erörterung der deutschen Rechtslage in diesem Rahmen nicht abschließend und umfassend erfolgen kann. Es soll lediglich ein Überblick anhand der relevanten Literatur und Rechtsprechung über die jeweiligen Probleme in Deutschland gegeben werden um einen Eindruck dafür zu vermitteln, wie unsere deutschen Nachbarn die verschiedenen Aspekte der Selbstanzeige, die im Zentrum dieser Arbeit stehen, bewerten. Obwohl nämlich Schwerpunkt dieses Dissertationsvorhabens die

konkludente Selbstanzeige nach österreichischem Recht ist, ist ein flüchtiger Blick über die Grenze zu der vergleichbaren deutschen Bestimmung unabdingbar.

Der Schwerpunkt der Dissertation liegt in der Aufarbeitung nationaler, österreichischer Judikatur und Literatur. Weiters wird ein Vergleich mit der deutschen Judikatur und Literatur vorgenommen und diesbezügliche Gemeinsamkeiten und Unterschiede aufgezeigt. Ziel ist es, anhand der jeweiligen Literatur und Rechtsprechung unterschiedliche Meinungen, insbesondere der Rechtsprechung, Literaturmeinungen sowie der Finanzverwaltung herauszuarbeiten und Klarheit hinsichtlich der Anforderung an die Darlegung der Verfehlung und der Täternennung zu schaffen.

Die im Rahmen dieser Dissertation angewandten Grundsätze orientieren sich an den allgemeinen juristischen und wissenschaftlichen Methoden. Daher erfolgt die Näherung an das Dissertationsthema anhand einer kritischen Auseinandersetzung mit verschiedenen Urteilen des Unabhängigen Finanzsenats (UFS), des Obersten Gerichtshofs (OGH) und des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH).

Neben der Analyse von Judikatur ist die Recherche nach Literatur von großer Relevanz gewesen. Neu hervorgekommene Erkenntnisse, jegliche veröffentlichte Judikatur zu diesem Thema sowie Veröffentlichungen der Ansicht der Finanzverwaltung wurden berücksichtigt, ebenso wie aktuelle relevante Literaturbeiträge.

Es wurde versucht aus den soeben angeführten Quellen Schlussfolgerungen zu ziehen, Lücken mit eigenen Argumentationsketten zu schließen und Widersprüche und Gemeinsamkeiten darzustellen. Teilweise wurden andere Lösungen für eine noch nicht abschließend gelöste Problematik gesucht (und gefunden), hier sei insbesondere auf die Ausführungen zur „vorsorglichen“ Selbstanzeige in Kapitel 11 verwiesen.

Auch durch die Einbringung rechtsvergleichender Aspekte wird daher ein umfassendes Bild über die konkludente Selbstanzeige vermittelt.

Nach jedem Kapitel finden sich im Rahmen eines Zwischenergebnisses die in diesem Kapitel gewonnen Erkenntnisse in Form von Bullet Points. So soll ein guter Überblick

über die gezogenen Schlussfolgerungen gegeben werden, der zur Verständlichkeit der folgenden Kapitel beitragen soll.

Schließlich sollen im Rahmen des abschließenden Resumés in Kapitel 17 Aussagen darüber getroffen werden, in welchen Konstellationen eine konkludente Selbstanzeige im Ergebnis möglich ist. Ziel ist es, für potentielle Selbstanzeiger einen Ausweg aus dem Minenfeld der viel diskutierten Selbstanzeigebestimmung zu finden.

4. ALLGEMEINES ZUR SELBSTANZEIGE NACH § 29 FINSTRG

4.1. Einleitende Bemerkungen

Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG bildet einen persönlichen Strafaufhebungsgrund, der bezüglich jedes Finanzdeliktes bzw jeder Finanzordnungswidrigkeit nach dem FinStrG eingewendet werden kann.¹ Er beseitigt bei Vorliegen aller Voraussetzungen die Strafbarkeit wegen eines tatbestandsmäßigen, rechtswidrigen und schuldhaften Verhaltens.²

Eine mangelhafte Selbstanzeige geht dabei stets zu Lasten des vermeintlichen Selbstanzeigers, wobei es auf ein Verschulden nicht ankommt.³ Eine fehlgeschlagene Selbstanzeige stellt jedoch zumindest einen Milderungsgrund dar, der über den eines bloßen Geständnisses hinausgeht.⁴

Um einen guten Einstieg in die Materie zu ermöglichen, sollen in der Folge kurz die Voraussetzungen dargestellt werden, die kumuliert vorliegen müssen, damit einer Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung zukommt.

4.2. Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der bedeutsamen Umstände

Inhaltlich muss eine Selbstanzeige einerseits die Darlegung der Verfehlung und andererseits die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände enthalten. Diese beiden Voraussetzungen sowie deren Abgrenzung stellen unter anderem einen zentralen Gegenstand dieser Dissertation dar, weshalb hier keine näheren Ausführungen zu diesem Thema angestellt werden. Jedenfalls ist die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände aber ohne Verzug, also zugleich, mit der Darlegung der Verfehlung bzw zumindest in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang vorzunehmen.⁵ Sollte ein Beitragstäter des entsprechenden Finanzdelikts nicht in der Lage sein, die richtigen Bemessungsgrundlagen, die für die Erfüllung des Erfordernisses der Offenlegung

¹ Breitenbach, Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz (2011) 36.

² Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008), Rz 382.

³ Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 391.

⁴ Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 483; OGH 14.10.1997, 11 Os 51/97.

⁵ Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 409 f; Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, Finanzstrafgesetz – Kommentar mit Rechtsprechung I⁴ (2013) § 29 Rz 9a; Seiler/Seiler, FinStrG³ § 29 Rz 17.

nach § 29 Abs 2 notwendig sind, bekannt zugeben, reicht es aus, wenn er die Finanzbehörde über seinen konkreten persönlichen Tatbeitrag unterrichtet. Ist es hingegen dem selbstanzeigenden Abgabepflichtigen selbst nicht möglich, die Besteuerungsgrundlagen – beispielsweise mangels klarer Aufzeichnungen – offenzulegen, so steht ihm immer noch die Möglichkeit einer Schätzung offen. Hierbei ist die Finanzbehörde auf die Tatsache hinzuweisen, dass es zu einer Schätzung gekommen ist, sowie auf den Gang der Schätzung und die verwendeten Schätzungsmethoden. Sollte die Schätzung zu niedrig ausfallen, tritt Straffreiheit immerhin „insoweit“ ein: Eine Teilselbstanzeige ist nach österreichischen Recht daher zulässig.⁶

Die Darlegung der Verfehlung nach § 29 Abs 1 kann seit Inkrafttreten der Finanzstrafgesetznovelle 2010 gegenüber einem Zollamt – wenn es zu einer Verletzung von Abgaben- oder Monopolvorschriften kam, die den Zollämtern obliegt – oder gegenüber einem sachlich zuständigen Finanzamt (wobei es sich aber nicht unbedingt um das örtlich zuständige Finanzamt handeln muss) – in allen übrigen Fällen – dargelegt werden.⁷

Jedenfalls keine geeigneten Stellen zur Einreichung einer Selbstanzeige sind der UFS sowie das BMF, außerdem Gerichte oder die Staatsanwaltschaft. Die Selbstanzeige ist nämlich in jedem Fall bei einer Abgabenbehörde erster Instanz einzubringen.⁸

4.3. Schadensgutmachung

Die Selbstanzeigebestimmung ist in erster Linie auf Schadensgutmachung ausgerichtet, da der durch das Finanzvergehen bewirkte Einnahmenausfall des Staates beseitigt werden soll.⁹ Diesbezüglich sei auch auf die Ausführungen in Kapitel 4.6.2. verwiesen.

War mit der angezeigten Verfehlung daher eine Abgabenverkürzung des Fiskus verbunden, so ist Schadensgutmachung im Sinne der Entrichtung des hinterzogenen Betrages binnen eines Monats zu leisten. Die Frist beginnt hierbei bei selbst zu berechnenden Abgaben bereits mit Einbringung der Selbstanzeige, ansonsten mit

⁶ Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 411 ff.

⁷ Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG – Kommentar und Querschnittsmaterie² (2012) Rz 173.

⁸ Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴ § 29 Rz 10 f.

⁹ ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 57 zu FinStrG 1975; Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige² Rz 7.

Bekanntgabe des geschuldeten Betrages mittels Bescheid an den Selbstanzeiger zu laufen.¹⁰

Bei der Umsatzsteuer ist hier zu unterscheiden: Wurde die Abgabe der Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige für Delikte im Umsatzsteuer-voranmeldungszeitraum abgegeben, beginnt die Frist der Entrichtung bereits mit Einreichung der Selbstanzeige zu laufen. Wird hingegen die berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung hinsichtlich einer vorangegangenen (falschen) Umsatzsteuerjahreserklärung eingebracht, so ist für die einmonatige Frist der Zeitpunkt der neuerlichen Bescheiderlassung maßgeblich.

Zahlungserleichterungen können für einen Zeitraum bis zu zwei Jahren gewährt werden. Wird also ein Zahlungserleichterungsansuchen innerhalb der für die Entrichtung maßgeblichen Frist gestellt, so ist das Erfordernis der Schadensgutmachung (im Falle der Gewährung des Ansuchens) erfüllt. Wird dieses abgelehnt, so steht dem Selbstanzeiger gemäß § 212 BAO eine weitere Frist von einem Monat zur Verfügung.¹¹

Strafffreiheit tritt jedenfalls in dem Umfang ein, in dem die hinterzogenen Abgaben tatsächlich entrichtet wurden. Dies geht aus der Verwendung des Terminus „insoweit“ in § 29 Abs 2 erster Satz FinStrG hervor.¹²

Anzumerken ist ferner, dass die Pflicht zur Entrichtung der hinterzogenen Abgaben bei der Selbstanzeige nur jene Personen betrifft, die selbst Abgabenschuldner sind bzw die für diese zur Haftung herangezogen werden können. Nach Ansicht von *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*¹³ und *Leitner/Toifl/Brandl*¹⁴ – und entgegen der Auffassung des OGH¹⁵ vom 1. Oktober 1998 – trifft daher den Anzeiger selbst (man denke an die Einreichung einer Selbstanzeige durch einen Dritten) daher nicht in jedem Fall die Pflicht zur Schadensgutmachung.

¹⁰ *Schrottmeyer in Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 174; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴ § 29 Rz 11a.

¹¹ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴ § 29 Rz 12 f; *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 453 ff.

¹² *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴ § 29 Rz 13.

¹³ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴ § 29 Rz 16.

¹⁴ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 474.

¹⁵ OGH 01.10.1998, 15 Os 87/98.

Wer letztlich die geschuldeten Beträge entrichtet ist nicht relevant: Dies könne auch von jedem anderen an der Tat Beteiligten sowie von völlig unbeteiligten Dritten erfolgen. Außerdem kann eine Entrichtung auch durch Aufrechnung mit einem bestehenden Guthaben auf dem Abgabenkonto des Steuerpflichtigen erfolgen, sofern dieses auch tatsächlich mit den verkürzten Abgabenschulden verrechnet wird. Hier ist also zwingend eine Verrechnungsweisung vorzunehmen.¹⁶

4.4. Täternennung

Zu beachten ist ferner, dass die Selbstanzeige nach § 29 Abs 5 nur für jene Personen bzw Verbände strafaufhebende Wirkung entfaltet, für die sie erstattet wird bzw für den Anzeiger selbst.¹⁷ Da es sich bei dem Erfordernis der Täternennung um einen Kernbereich dieser Dissertation handelt, werden an dieser Stelle keine weiteren Ausführungen vorgenommen und auf die Kapiteln 12-16 verwiesen.

4.5. Rechtzeitigkeit

Die Selbstanzeige ist bei der zuständigen Behörde rechtzeitig einzubringen. § 29 Abs 3 FinStrG regelt lediglich, wann eine eingebrachte Selbstanzeige als verspätet anzusehen ist.¹⁸ Rechtzeitigkeit ist in drei Fallkonstellationen nicht mehr gegeben:

War die Tat zum Zeitpunkt der Selbstanzeige hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits (wenn auch nur teilweise) entdeckt und war dies dem Anzeiger auch bekannt, so tritt Sperrwirkung ein und die Selbstanzeige ist mangels Rechtzeitigkeit wirkungslos. Entdeckung liegt jedoch nur vor, wenn der Nachweis der Verwirklichung des Tatbestandes wahrscheinlich ist – ein (wenn auch begründeter) Anfangsverdacht reicht nicht.¹⁹ Teilweise Tatentdeckung, die beispielsweise nur hinsichtlich der Höhe des hinterzogenen Betrages unrichtig ist, lässt jedoch jedenfalls Sperrwirkung eintreten.²⁰

¹⁶ Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴ § 29 Rz 16; Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 452.

¹⁷ Schrottmeier in Schrottmeier, Selbstanzeige² Rz 175.

¹⁸ Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴ § 29 Rz 17.

¹⁹ Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 422.

²⁰ Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 424.

Bei Betretung auf frischer Tat ist die rechtzeitige Erstattung einer Selbstanzeige gänzlich ausgeschlossen.

Anlässlich einer Betriebsprüfung ist die Selbstanzeige hinsichtlich eines vorsätzlich begangenen Finanzvergehens spätestens zu Beginn der finanzbehördlichen Nachschau zu erstatten.²¹ Die Prüfung beginnt mit der Aufforderung zur Vorlage der Aufzeichnungen und Bücher. Ab diesem Zeitpunkt kann nicht mehr wirksam Selbstanzeige für vorsätzlich begangene Delikte betreffend jene Abgaben, die vom Prüfungsauftrag umfasst sind, erstattet werden. Handelt es sich bei dem Vergehen um eine fahrlässig begangene Tat, kann diese auch noch während der Prüfung dargelegt werden, solange der Prüfer das Delikt noch nicht erkannt hat.²² Ferner können nach wie vor Delikte angezeigt werden, die vom Prüfungsauftrag nicht erfasst sind. Hierbei ist jedoch darauf Bedacht zu nehmen, dass diese bei einer sachlich zuständigen Behörde erstattet werden müssen (und nicht einfach beim Prüfer).²³

Eine wirksame Selbstanzeige ist ebenfalls mangels Rechtzeitigkeit nicht mehr möglich, wenn bereits Verfolgungshandlungen gegen eine an der Tat beteiligte Person oder gegen den Hehler gesetzt wurden. Dieser Umstand muss den betreffenden Personen auch nicht bekannt sein. Eine Verfolgungshandlung liegt jedoch nur vor, wenn diese auch nach außen hin in Erscheinung tritt – also den inneren Bereich der entsprechenden Finanzbehörde verlässt und die Absicht der Finanzbehörde zum Ausdruck kommt, gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat wegen eines konkreten Tatverdachts ermitteln zu wollen.²⁴ Darunter fallen auch Amtshilfeersuchen der Finanzbehörde an ein andere. Der Tatverdacht muss jedoch jedenfalls bereits im Ausmaß des zugrunde liegenden Lebenssachverhaltes hinreichend konkretisiert sein und sich bereits gegen eine bestimmte Person richten.²⁵

Nach diesem kurzen Überblick über die allgemeinen Voraussetzungen der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG soll in der Folge nun auf die verfassungsrechtlichen Aspekte derselben eingegangen werden.

²¹ Breitenbach, Selbstanzeige 36; Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴ § 29 Rz 17; Schrottmeier in Schrottmeier, Selbstanzeige² Rz 176 ff.

²² Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴ § 29 Rz 20.

²³ Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴ § 29 Rz 21; Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 435 ff.

²⁴ Leitner, Handbuch des österreichischen Finanzstrafrechts² (1995) 97.

²⁵ Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴ § 29 Rz 17 f; Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 420 f.

In diesem Rahmen konnte verständlicherweise nur ein grober Überblick über die sonstigen Voraussetzung einer wirksamen Selbstanzeige gegeben werden. Kerngebiet dieser Dissertation ist jedoch die konkludente Selbstanzeige, insbesondere betreffend die Darlegung der Verfehlung und die Täternennung. Die in diesem Kapitel enthaltenen Ausführungen sind daher jedenfalls nicht als abschließend anzusehen, sie sind jedoch andererseits für ein gutes Verständnis der Erörterungen in den folgenden Kapitel unerlässlich.

4.6. Wesen und Zweck der Selbstanzeige – verfassungsrechtliche Aspekte

Bevor in der Folge auf die speziellen Aspekte rund um die Darlegung der Verfehlung eingegangen wird, soll nun der Frage nach der Zielsetzung der Selbstanzeige und somit nach der Rechtfertigung der mit ihr verbundenen Straffreiheit nachgegangen werden. Die Beantwortung derselben ist insbesondere in Hinblick auf die Interpretation und Auslegung der einzelnen Tatbestandsmerkmale und das Verständnis der folgenden Kapitel von Bedeutung. Vor allem ist dabei auf die verfassungsrechtlichen Aspekte und damit die Grenzen und Erfordernisse der Straffreiheit Bedacht zu nehmen.

4.6.1. Die Selbstanzeige als Ausnahmebestimmung

Nach der Judikatur des OGH²⁶ und des VwGH²⁷ handelt es sich bei der Selbstanzeige um eine eng auszulegende Ausnahmebestimmung, wobei auch in der Literatur²⁸ teilweise auf diese Ansicht der Rechtsprechung verwiesen wird.

Diese Rechtsansicht wird damit begründet, dass es sich bei Strafbestimmungen, die die Strafbarkeit eines bestimmten Verhaltens begründen, um die Regel handelt, bei Bestimmungen, die die Strafbarkeit wieder aufheben dagegen die Ausnahme.²⁹

Nach Ansicht von *Scheil*³⁰ könnte der OGH hier verkennen, dass alle Voraussetzungen der Strafbarkeit als gleichwertig anzusehen sind – seien diese nun positiv (im Sinne von Strafbestimmungen) oder negativ (im Sinne von Strafaufhebungsbestimmungen)

²⁶ zB OGH 05.03.1996, 14 Os 80/95; OGH 05.12.1996, 15 Os 97/96.

²⁷ VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297.

²⁸ zB *Seiler/Seiler*, Finanzstrafgesetz Kommentar³ (2011), § 29 Rz 2.

²⁹ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 198.

³⁰ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 198.

formuliert. Der Formulierung des zugrundeliegenden Gesetzestexts würden vorrangig gesetzestechnische Gründe zugrunde liegen, das bloß aus der formalen Einteilung in positiv und negativ formulierte Voraussetzungen Herauslesen eines Regel-Ausnahmeverhältnisses, sei dahingegen unzulässig. Vielmehr müsse im Wege der Interpretation selbst ermittelt werden, ob der Selbstanzeigebestimmung nur ein eingeschränkter Anwendungsbereich zukommen soll oder nicht. Das FinStrG selbst deute jedenfalls nicht auf eine derartige enge Auslegung hin.

Auch Auffassung von *Leitner/Toifl/Brandl* und *Dannecker/Kert* handelt es sich bei der Selbstanzeigebestimmung weniger um eine Rechtswohltat, denn um „*ein verfassungsrechtlich fundiertes Rechtsinstitut, bei dessen Anwendung hohe rechtsstaatliche Anforderungen an die Bestimmtheit und die Klarheit zu stellen sind und dem ein weiter Anwendungsbereich zu eröffnen ist.*“³¹

Dieser Rechtauffassung ist zu folgen. Der Selbstanzeigebestimmung liegt nämlich einerseits das verfassungsrechtlich verankerte Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung zugrunde, andererseits soll sie einen Ausgleich zu den Offenlegungs- und Berichtigungspflichten der BAO schaffen (siehe Punkt 4.6.3.).

*Schwaighofer*³² will diesbezüglich noch festhalten, dass es weniger um die Frage einer Ausnahmebestimmung, sondern vielmehr um die Frage gehe, ob Gründe vorlägen, die es rechtfertigen würden, die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG an strengere Voraussetzungen zu knüpfen als vergleichbare Bestimmungen, durch die der Täter beispielsweise im allgemeinen Strafrecht Straffreiheit erlangen kann, wie etwa durch tätige Reue nach § 167 Abs 3 StGB.

In den folgenden Unterkapiteln soll insbesondere eine Antwort auf die Frage nach der Zielsetzung der Selbstanzeige ermittelt werden. Hat man diese gefunden, so können daraus auch weitere Schlussfolgerungen betreffend die Auslegung der Selbstanzeigebestimmung als Ausnahmebestimmung getroffen werden (siehe Punkt 4.6.3.). Diesbezüglich sei

³¹ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR3 Rz 386; *Dannecker/Kert*, Verfolgungshandlungen als Ausschlussgrund für die Selbstanzeige, taxlex 2006, 662.

³² *Schwaighofer* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach FinStrG (2001) 85.

insbesondere auf die Entscheidung des VfGH³³ vom 16. Oktober 1997 betreffend die Wiener Abgabenordnung (WAO) zu verweisen, aus der sich eindeutig ableiten lässt, dass der Strafbefreiungsgrund der Selbstanzeige keineswegs zwingend eng ausgelegt werden muss.

4.6.2. *Zweck der Selbstanzeigebestimmung: Schadensgutmachung*

Die Selbstanzeige nach § 29 ist als persönlicher Strafaufhebungsgrund konzipiert. Dabei handelt es sich um einen Umstand, der nach Begehung der Tat eintritt, und der bei Vorliegen aller Voraussetzungen zur Strafflosigkeit des Täters führen soll.

Die Selbstanzeigebestimmung ist in erster Linie auf Schadensgutmachung ausgelegt, da durch Finanzvergehen bewirkte Einnahmehausfälle des Fiskus beseitigt werden sollen. Dem Täter wird dabei die Straffreiheit in Aussicht gestellt, wodurch er zur Schadensgutmachung motiviert werden soll.³⁴ Weiters sollen künftige Einnahmequellen erschlossen werden, die sonst naturgemäß weiterhin verschwiegen worden wären.³⁵ Dies soll dadurch geschehen, dass der Selbstanzeiger im Rahmen der Selbstanzeige verpflichtet ist, den dem Finanzvergehen zugrunde liegenden Sachverhalt offenzulegen, und dieser nunmehr für die Abgabenbehörde leichter erkennbar und damit auch in Zukunft vermeidbar wird.

Das in Aussicht stellen der Straffreiheit ist auch deswegen nahezu unumgänglich, als die Abgabenbehörden bei der Vorschreibung von Abgaben auf die Erfüllung der Anzeige- und Offenlegungspflichten des Einzelnen angewiesen sind – dazu später noch unter Punkt 4.6.3..

4.6.3. *Zweck der Selbstanzeigebestimmung: Das Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung nach Art 90 abs 2 B-VG*

Zahlreiche Bestimmungen des Abgabenrechts halten den Abgabepflichtigen dazu an, sich im Rahmen der ihn treffenden Auskunft- und Wahrheitspflichten der Gefahr der Entdeckung seiner Finanzstraftaten und der mit dieser verbundenen Strafverfolgung

³³ VfGH 16.10.1997, B5552/94, B848/94.

³⁴ Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 382, 385, ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 57; Leitner, Handbuch² 89.

³⁵ Scheil, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (1995) Rz 58, 98.

auszusetzen. Den Abgabenbehörden kommen dabei weitreichende Befugnisse zu, wie unter anderem das Auskunftsrecht nach § 143 Abs 1 und 2 BAO, wonach diese befugt sind, von jedermann Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben wesentlichen Tatsachen zu verlangen, das Nachschaurecht nach den §§ 144 und 145 BAO, das Recht auf Buch- und Betriebsprüfung nach den §§ 147 und 151 BAO sowie das Recht auf besondere Prüfungsmaßnahmen nach § 153 BAO.

Besonderes Gewicht kommt dabei der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht gemäß den §§ 119 Abs 1 und 140 BAO sowie der Nacherklärungs- und Berichtigungspflicht nach den §§ 139 f BAO zu. Kurz gesagt müssen durch diese der Abgabenbehörde wahre und vollständige Informationen bekannt gegeben werden und ist auf deren Fragen wahrheitsgemäß und vollständig zu antworten, sowie sind zu diesem Zweck Schriftstücke vorzulegen bzw die Einsichtnahme in diese zu dulden.³⁶

Die Finanzstraßbehörden sind ferner gemäß § 80 FinStrG verpflichtet, Anzeige bei der zuständigen Finanzstraßbehörde zu erstatten, wenn ihnen Umstände bekannt werden, die auf einen Finanzstraftat schließen lassen. Auch sind die Erkenntnisse, die in einem Abgabenverfahren gewonnen werden unter Berufung auf den Grundsatz der amtswegigen Erforschung der materiellen Wahrheitspflicht sowohl in gerichtlichen als auch in verwaltungsbehördlichen Finanzstraßverfahren zu verwerten.³⁷

Aus den nun kurz beschriebenen Vorschriften folgt im Ergebnis, dass die Finanzbehörden befugt und sogar verpflichtet sind, jene Umstände, die ihnen der Abgabepflichtige durch Befolgung seiner Verpflichtung zur Mitwirkung und Auskunft nach Maßgabe der BAO zukommen lässt, bei Vorliegen eines begründeten Verdachts im Rahmen eines verpflichtend einzuleitenden Finanzstraßverfahren gegen den Abgabepflichtigen zu verwenden.

Der in Verfassungsrang stehende Art 90 Abs 2 B-VG normiert das materielle Anklageprinzip. Aus diesem leitet die Judikatur des VfGH³⁸ das Verbot des Zwangs zur Selbstbezeichnung ab, das einen wesentlichen grundrechtlichen Anspruch des Beschuldigten in allen Strafrechtssystemen, somit auch im Finanzstraßrecht, darstellt.

³⁶ Scheil, Selbstanzeige Rz 109 ff.

³⁷ Scheil, Selbstanzeige Rz 115.

³⁸ zB VfGH VfSlg 11829/1988; VfSlg 12454/1990.

Ebenso lässt sich dieses Gebot aus dem Grundsatz auf ein faires Verfahren und der Unschuldsvermutung nach Art 6 Abs 1 und 2 EMRK stützen.

Daraus wird abgeleitet, dass der Beschuldigte im Rahmen eines gerichtlichen wie verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahrens nicht dazu gezwungen werden darf, eine wahrheitsgemäße Aussage (gegen sich selbst) zu machen. Dabei wird jedoch nicht nur eine Pflicht zur Aussage zu seinen Ungunsten verstanden, sondern bereits jegliche Verpflichtung, die darauf abzielt, den Beschuldigten zu einer aktiven Mitwirkung an der Feststellung eines Sachverhalts, zu bewegen. Der Beschuldigte darf auch nicht bereits in einem gegen ihn laufenden Ermittlungsverfahren durch die Androhung rechtlicher Sanktionen dazu gedrängt werden, Beweise gegen sich selbst zu liefern.³⁹

Es liegt auf der Hand, dass jedwede oben genannten Mitwirkungs- und Auskunftspflichten im Rahmen der BAO naturgemäß mit dem Selbstbezüglichungsverbot nach Art 90 Abs 2 B-VG zumindest in einem Spannungsverhältnis stehen. Problematisch können eben dabei Mitwirkungs- und Auskunftspflichten sein, die in der Folge auch tatsächlich für den Zweck der Strafverfolgung eingesetzt werden.

Das Grundrecht nach Art 90 Abs 2 B-VG kann dabei nur ausreichend gewahrt werden, wenn die Verwertung einer auf eine solche Art gewonnene Aussage zur Erreichung eines öffentlichen Interesses erforderlich, geeignet und adäquat ist. Letztlich unterliegt die Frage, ob die der BAO enthaltenen Mitwirkungs- und Auskunftspflichten als verfassungskonform anzusehen sind, somit dem Gebot der Verhältnismäßigkeit unter Abwägung von öffentlichem Interesse an der Erfüllung der Auskunftspflicht und dem Interesse des Beschuldigten hinsichtlich seiner Verteidigung.⁴⁰

Dem Ausgleich des soeben beschriebenen Spannungsverhältnisses zwischen verfassungsrechtlichem Selbstbezüglichungsverbot auf der einen und Mitwirkungs- und Auskunftspflichten der BAO auf der anderen Seite liegt eine der Zielsetzung der Selbstanzeigebestimmung des § 29 FinStrG zugrunde: Der Abgabepflichtige erlangt somit die Möglichkeit, der Abgabenbehörde aus eigener Initiative Informationen zu übermitteln, durch die er sich zwar dem Verdacht auf ein von ihm begangenes Finanzstrafvergehen

³⁹ Grabenwarter in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach FinStrG (2001) 103 f; zB VfGH VfSlg 11829/1988; VfSlg 12454/1990.

⁴⁰ Grabwarter in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 105; Scheil, Selbstanzeige Rz 123.

aussetzt, er aber bei Vorliegen der Voraussetzungen der Selbstanzeigebestimmung des § 29 FinStrG nicht eine belastende sondern vielmehr eine strafbefreiende Erklärung abgibt. Dadurch wird ein Ausgleich zwischen den genannten widerstreitenden Interessen an der Information der Abgabenbehörde und dem Selbstbeziehungsverbots geschaffen.⁴¹

Diese Ansicht vertritt auch *Schwaighofer*⁴², wonach der Konflikt mit Art 90 Abs 2 B-VG dadurch gelöst werden könne, dass die erzwungene Selbstbelastung zur Straffreiheit führe bzw führen könne. Darin zeige sich auch gleichzeitig die grundsätzliche Notwendigkeit und der Wert der Selbstanzeige. Gerade sie sei es, die jenen Bestimmungen die zu einer Selbstbelastung führen würden, doch verfassungskonform erscheinen lassen würde. Daraus sei ebenfalls zu schließen, dass der Selbstanzeige ein entsprechend großer Anwendungsbereich zugewiesen sein müsse.

Die soeben beschriebenen Erwägungen liegen auch der Entscheidung des VfGH⁴³ vom 16. Oktober 1997 betreffend die Wiener Abgabenordnung (WAO) zugrunde. Diese soll nun kurz beschrieben werden.

Der zugrunde liegende Sachverhalt stellte sich folgendermaßen dar: Der Beschwerdeführer war Inhaber eines Restaurantbetriebs sowie Geschäftsführer einer GmbH, die Komplementärin einer den Lebensmittelhandel betreibenden GmbH & Co KG war. In den Betrieben fand in Gegenwart des Beschwerdeführers eine Nachschau betreffend Getränkesteuer statt. Der Beschwerdeführer erstattete zu Beginn der Nachschau Selbstanzeige und führte in diesem Zusammenhang im Wesentlichen aus, dass es im Bereich der Getränkesteuer in den Jahren 1989 und 1990 zu Differenzen gegenüber den abgegebenen Jahreserklärungen gekommen sei, es sei nämlich der Steuerberatungskanzlei ein Fehler unterlaufen, da interne Lieferungen zwischen der GmbH & CO KG und dem Restaurantbetrieb erst bei der erheblich späteren Bilanzerstellung berücksichtigt worden seien. Später langte bei der Behörde auch schriftlich ein Schreiben ein, in dem die Selbstanzeige noch einmal detailliert ausgeführt wurde. Die vom Beschwerdeführer erhobene Selbstanzeige wurde in der Folge zwar zur Kenntnis genommen, es wurde jedoch trotzdem ein Abgabenstraßverfahren gegen den Beschwerdeführer als Inhaber des Restaurantbetriebes eingeleitet. Dies mit dem Hinweis, dass ein Institut wie die

⁴¹ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 125.

⁴² *Schwaighofer* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung 88 f.

⁴³ VfGH 16.10.1997, B5552/94, B848/94.

Selbstanzeige in der WAO nicht vorgesehen und § 29 FinStrG im Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts nicht anwendbar sei, da § 254 FinStrG keinen Hinweis auf die Anwendbarkeit des § 29 FinStrG enthalte.

Der Beschwerdeführer wurde wegen Verkürzung der Getränkesteuer verurteilt und mit einer Geldstrafe bestraft. Der UFS verwies auf die Entscheidungsgründe der ersten Instanz und gab der Berufung keine Folge. Dagegen erhob der Beschwerdeführer Beschwerde an den VfGH, und machte die Verfassungswidrigkeit des § 254 FinStrG geltend, in dem zwar für den Bereich des landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts die Geltung des VStG normiert sei, sich jedoch keine der Selbstanzeigebestimmung des § 29 FinStrG entsprechenden Norm finde.

Der VfGH verneinte grundsätzlich die Verfassungswidrigkeit des § 254 FinStrG, dies jedoch mit einer bemerkenswerten Begründung. Er führte nämlich aus, dass gemäß § 108 WAO den Abgabepflichtigen weitgehende Offenlegungs- und Wahrheitspflichten gegenüber der Abgabenbehörde treffen würden, insbesondere wenn dieser nachträglich aber vor Ablauf der Verjährungsfrist erkenne, dass er in einer Abgabenerklärung oder in einem sonstigen Anbringen der ihm gemäß § 92 WAO obliegende Offenlegungs- und Wahrheitspflichten nicht voll entsprochen hat und dies zu einer Verkürzung von Abgaben geführt hat. Der VfGH bezog sich in der Folge im Rahmen seiner Begründung auf das in Art 90 Abs 2 B-VG verankerte Anklageprinzip und das damit normierte Verbot, den Rechtsunterworfenen auch schon im Stadium vor Einleitung eines gerichtlichen oder verwaltungsbehördlichen Strafverfahrens durch die Androhung rechtlicher Sanktionen dazu zu verhalten, Beweise gegen sich selbst zu liefern. Werte man nun die im § 108 WAO genannten Verpflichtungen im Lichte des Art 90 Abs 2 B-VG, so dürfe die Erfüllung der durch § 108 WAO auferlegte Pflicht zur Selbstanzeige ausschließlich der richtigen und vollständigen Abgabenerhebung, in Ermangelung einer etwa dem § 29 FinStrG der Zielrichtung nach entsprechenden Vorschrift jedoch keinesfalls der strafrechtlichen Verfolgung des Abgabepflichtigen dienen. Dies bedeute im Ergebnis, dass zumindest die vor einer strafbehördlichen Verfolgungshandlung erstattete (Selbst-)Anzeige nach § 108 WAO einen Strafaufhebungsgrund in einer der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG grundsätzlich gleichzustellenden Weise bilde. Dieses Verständnis des § 108 WAO ergebe sich als Konsequenz der gebotenen verfassungsgemäßen Interpretation, da das VStG keine mit § 29 FinStrG auch nur entfernt vergleichbaren Bestimmung enthalte.

Aus dieser Entscheidung des VfGH lässt sich eindeutig ableiten, dass es der Selbstanzeigebestimmung unbedingt bedarf, um ein Gleichgewicht zwischen den Mitwirkungspflichten im Abgabenrecht und dem Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung nach Art 90 Abs 2 B-VG herzustellen und es sich bei dieser somit um eine verfassungsrechtliche Notwendigkeit handelt.

Der VfGH ging sogar so weit, dass der im Rahmen einer verfassungskonformen Interpretation hergestellte Strafaufhebungsgrund des § 108 WAO über jenen des § 29 FinStrG hinausgehe, als die strafbefreiende Wirkung der Anzeige nach § 108 WAO nicht von den Voraussetzungen des § 29 FinStrG abhängt, sondern lediglich eine Erstattung der Selbstanzeige vor einer strafbehördlichen Verfolgungshandlung erfolgen müsse. Es liege demnach sogar eine Begünstigung gegenüber § 29 FinStrG vor.

Auch der VwGH bestätigte die Auffassung des VfGH und führte dazu aus, *„dass es hinzunehmen sei, dass dieser verfassungsrechtlich gebotene Strafaufhebungsgrund über den Anwendungsbereich des § 29 hinausreiche“*.⁴⁴

Daraus kann aber auch die Schlussfolgerung gezogen werden, dass die Selbstanzeigebestimmung nicht zwingend eng auszulegen sein muss. Wenn der im Wege der verfassungskonformen Interpretation geschaffene Strafaufhebungsgrund des § 108 WAO über jenen des § 29 FinStrG hinausgeht kann daraus abgeleitet werden, dass auch die Möglichkeit einer Selbstanzeigebestimmung, die nicht an derart strenge Voraussetzungen wie § 29 FinStrG gebunden ist, zulässig sein muss: Der Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige muss eben nicht zwingend eng ausgelegt werden.

*Schrottmeyer*⁴⁵ führt dazu zutreffend aus, dass der VfGH der Selbstanzeigebestimmung nach § 29 FinStrG zwar die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit ausgesprochen hat, darin aber keine Stellungnahme zu Einzelproblemen der Vereinbarkeit des § 29 mit Art 90 Abs 2 B-VG gesehen werden kann. Ferner müsse nach Ansicht des BGH⁴⁶ ferner für den Steuerpflichtigen jederzeit erkennbar sein, ob eine Selbstanzeige auch tatsächlich zur

⁴⁴ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 387; VwGH 25.04.2002, 2000/15/0084; VwGH 20.01.2003, 2002/17/0062; VwGH 08.02.2007, 2006/15/0252.

⁴⁵ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 71 f.

⁴⁶ BGH 16.06.2005, 5 StR 118/05.

Strafffreiheit führe. Dies sei mit dem in Geltung stehenden § 29 nicht immer einwandfrei gewährleistet.⁴⁷

Der Selbstanzeigebestimmung kann somit als Rechtfertigung der dem verfassungsrechtlichen Prinzip des § 90 Abs 2 B-VG widersprechenden Mitwirkungs- und Auskunftspflichten der BAO gesehen werden. Diese Funktion sollte insbesondere angesichts der Auslegung der einzelnen Erfordernisse des § 29 FinStrG immer im Auge behalten und im Rahmen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung beachtet werden.

Den mit der nun im Detail dargestellten Sichtweise in Widerspruch stehenden Auffassung von *Plückhahn*⁴⁸ ist demgegenüber nicht zu folgen. Dieser führt im Zusammenhang mit der Berichtigungspflicht nach § 139 BAO aus, dass sich ein Zwang zur Selbstbeschuldigung im Sinne von Art 90 Abs 2 B-VG schon deshalb nicht ergebe, weil § 139 BAO nur eine Anzeigepflicht bei *schuldlosem* Verhalten verlange, bei vorsätzlichem und fahrlässigen Verhalten jedoch nicht. Aus diesem Grund bedürfe eine dem § 139 BAO entsprechende Anzeigepflicht entgegen der Ansicht des VfGH keiner Selbstanzeigefunktion. Vielmehr seien die Mitwirkungspflichten verfassungskonform in einer Weise zu interpretieren, sodass ihre Einhaltung nicht erzwingbar und ihre Verletzung schlicht nicht strafbar ist. Der Konflikt zwischen den Mitwirkungspflichten nach der BAO und dem Verbot zur Selbstbeschuldigung nach Art 90 Abs 2 B-VG ließe sich bereits so lösen, dass im Falle, dass der Abgabepflichtige die grundsätzlich gebotene Mitwirkung unterlasse und der Behörde der Grund für die Verweigerung – nämlich die drohende Selbstbelastung – bekannt sei, in pflichtgemäßer Ermessensausübung nicht mit einer ansonsten zulässigen Zwangsstrafe vorgehen dürfe. So ergebe sich eine mit der Weigerung des Zeugen zur Beantwortung von Fragen, die ihn der Gefahr der strafrechtlichen Verfolgung aussetzen würde, vergleichbare Situation. Die Behörde müsse dann von der Berechtigung zur Schätzung Gebrauch machen und die Verweigerung der Mitwirkung akzeptieren. Aufgrund derartiger Überlegungen würden sich keine Bedenken im Zusammenhang mit der Selbstanzeige aus verfassungsrechtlicher Sicht ergeben.

Die Auffassung von *Plückhahn* erscheint zwar in der Theorie plausibel, in der Praxis jedoch aus mehreren Gründen nicht haltbar. Einerseits stellt sich die Frage, wie die

⁴⁷ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 73.

⁴⁸ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 74 ff.

Abgabenbehörde „erkennen“ soll, dass der Abgabepflichtige vor einer drohenden Selbstbelastung steht. Die Abgabenbehörde wird wohl kaum von sich aus vorab feststellen können, in welchen Fällen der Abgabepflichtige schuldlos und in welchen er fahrlässig oder gar vorsätzlich gehandelt hat, um in „pflichtgemäßem Ermessen“ entscheiden zu können, ob die Anwendung von Zwangsstrafen gerechtfertigt ist oder nicht. Die Beantwortung ebendieser Frage wird wohl dazu führen, dass die Abgabenbehörde entweder nahezu willkürlich von ihrem Recht der Durchsetzung von Auskunft- und Mitwirkungspflichten Gebrauch macht – wobei dieses Ergebnis in rechtsstaatlicher Hinsicht jedenfalls nicht tragbar ist – oder sich lediglich auf die Aussagen des Abgabepflichtigen selbst verlässt. Dies würde jedoch dazu führen, dass die Frage, ob die Finanzbehörde Zwangsstrafen einsetzen darf oder nicht, allein von der Entscheidung des Abgabepflichtigen selbst abhängig wäre. Gerade dies darf jedoch nicht durch den Abgabepflichtigen selbst beurteilt werden können. Dies würde im Ergebnis zu bloß scheinbaren Auskunft- und Mitwirkungspflichten führen, da der Abgabepflichtige sich jederzeit auf das Selbstbeichtigungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG berufen könnte und dadurch problem- und sanktionslos die Abgabenfestsetzung aushebeln könnte. Gerade diese Auskunft- und Mitwirkungspflichten sind jedoch dem Abgabenrecht immanent, ohne diese wären die Abgabenbehörden gar nicht in der Lage, die Steuerbemessungsgrundlagen festzustellen. Auch die inflationäre Anwendung des Rechts der Schätzung nach § 184 BAO würde jedenfalls nicht zu einem sachgerechten Ergebnis führen, so kann die Höhe der Steuerschuld des Einzelnen doch nicht im bloßen Ermessen der Abgabenbehörde durch Vornahme einer Schätzung liegen.

Weiters ist der Verweis von *Plückhahn* auf das Aussageverweigerungsrecht von Zeugen nach § 157 Abs 1 Z 1 StPO als verfehlt anzusehen, und dies aus mehreren Gründen. Zeuge im Sinne der StPO ist nach § 154 StPO eine vom Beschuldigten verschiedene Person, die zur Aufklärung der Straftat wesentliche oder sonst den Gegenstand des Verfahrens betreffend Tatsachen mittelbar oder unmittelbar wahrgenommen haben könnte und darüber im Verfahren aussagen soll. Diese ist verpflichtet, richtig und vollständig auszusagen. Wird nun im Abgabenverfahren der Abgabepflichtige zu Umständen seiner eigenen Steuerpflicht befragt, kann es sich schon nicht eine Person handeln, die dem Zeugen im Sinne der StPO entspricht – diese hat nämlich eine von der Person des Beschuldigten *verschiedene* Person zu sein. Ist der Abgabepflichtige somit angehalten, zu Umständen

seiner eigenen Steuerpflicht Auskunft zu geben, ist seine Situation nicht mit der eines Zeugen sondern vielmehr mit der des Beschuldigten zu vergleichen.

Ferner erscheint eine Bezugnahme auf das allgemeine Strafrecht hinsichtlich des Rechts zur Aussageverweigerung insofern als verfehlt, als im allgemeinen Strafrecht gar nicht erst eine mit den Auskunfts- und Mitwirkungspflichten des Abgabepflichtigen vergleichbare Norm besteht. Nichtsdestotrotz findet sich im StGB betreffend Vermögensdelikte ein der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG vergleichbares Rechtsinstitut, nämlich die tätige Reue nach § 167 Abs 3 StGB. Wenn nun bereits im allgemeinen Strafrecht ein derartiger Strafaufhebungsgrund normiert ist – obwohl nicht einmal eine Pflicht zur Mitwirkung besteht, muss nach dem Größenschluss erst recht eine solche Norm vorgesehen sein, wenn derartige Mitwirkungspflichten eindeutig (selbst wenn diese – wie *Plückhahn* meint – nur bei schuldlosem Verhalten bestehen) vorgesehen sind, da ansonsten jedenfalls ein Verstoß gegen das Selbstbeichtungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG vorliegt.

In Hinblick auf die soeben dargestellten Erwägungen ist die Rechtsansicht von *Plückhahn* als nicht haltbar anzusehen und ist jedenfalls davon auszugehen, dass die Selbstanzeigebestimmung des § 29 FinStrG eine verfassungsrechtliche Notwendigkeit darstellt.

Geht man nun von der Selbstanzeigebestimmung als einem im Finanzstrafrecht verfassungsrechtlich gebotener Strafaufhebungsgrund aus, so ist auch die unter Punkt 4.6.1. beschriebene Auffassung der herrschenden Judikatur und Literatur von der Selbstanzeige als eng auszulegende Ausnahmebestimmung nicht mehr haltbar. Da diese gerade den Zweck erfüllen soll, das Spannungsverhältnis zwischen den Mitwirkungs- und Auskunftspflichten der BAO und dem Selbstbeichtungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG aufzulösen, kann die Selbstanzeigebestimmung nur anhand dieser Zielsetzung und damit nach Maßgabe des Verhältnismäßigkeitsprinzips gemessen werden. Ein ohne auf den Inhalt der einzelnen Voraussetzung des § 29 abstellendes Gebot der engen Auslegung kann daher zu einem Verstoß gegen das Selbstbeichtungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG führen.

4.6.4. *Die Selbstanzeigebestimmung unter dem Gesichtspunkt des Gleichheitssatzes*

Der allgemeine Gleichheitssatz nach Art 7 Abs 1 B-VG bzw Art 2 StGG legt dem einfachen Gesetzgeber die Pflicht auf, an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen zu knüpfen, andererseits ist der Gesetzgeber bei der Erlassung einer Regelung, die eine rechtliche Ungleichbehandlung beinhaltet, aus dem Blickwinkel des Art 7 B-VG an das aus dem Gleichheitssatz abzuleitende Sachlichkeitsgebot gebunden: Die Ungleichbehandlung muss, unter Abwägung der Gründe für die Ungleichbehandlung einerseits und den aus der Ungleichbehandlung resultierenden Nachteile andererseits, verhältnismäßig sein.⁴⁹

Eine der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG vergleichbare Bestimmung stellt die tätige Reue nach § 167 Abs 3 StGB dar, wonach die Strafe bei bestimmten Vermögensdelikten entfällt, wenn der Täter den ganzen aus seiner Tat entstandenen Schaden im Zuge einer Selbstanzeige, die der Behörde sein Verschulden offenbart, durch Erlag bei der Behörde gutmacht.⁵⁰

Die tätige Reue nach § 167 Abs 3 StGB wird in der Folge unter Punkt 10.3.6. hinsichtlich der Darlegung der Verfehlung zu beurteilen sein.

4.6.5. *Verfassungsrechtliche Aspekte – Zwischenergebnis*

Nun sollen betreffend die verfassungsrechtlichen Aspekte der Selbstanzeigebestimmung die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Es entspricht grundsätzlich der herrschenden Judikatur und Literatur, dass es sich bei der Selbstanzeigebestimmung nach § 29 FinStrG um eine eng auszulegende Ausnahmebestimmung handelt.
- ◆ Die Selbstanzeige verfolgt einerseits den Zweck, Schadensgutmachung zu bewirken und somit Einnahmenausfälle des Fiskus zu sanieren, andererseits ist sie notwendig, um das Spannungsverhältnis zwischen dem Prinzip des Verbots der

⁴⁹ Grabwarter in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 95 f.

⁵⁰ Grabwarter in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 97.

Selbstbeziehung nach Art 90 Abs 2 B-VG und den Auskunfts- und Mitwirkungspflichten im Rahmen der BAO aufzulösen.

- ◆ Bei der Selbstanzeigebestimmung im Finanzstrafrecht handelt es sich daher um ein verfassungsrechtlich gebotenes Rechtsinstitut.
- ◆ Insbesondere aus der Entscheidung des VfGH⁵¹ vom 16. Oktober 1997 betreffend die Wiener Abgabenordnung (WAO) lässt sich ableiten, dass die Selbstanzeigebestimmung nach § 29 FinStrG gerade nicht als Ausnahmebestimmung zu beurteilen ist.
- ◆ Diese sowie deren einzelne Erfordernisse sind vielmehr in Hinblick auf ihre Zielsetzung betreffend das Selbstbeziehungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG anhand des Verhältnismäßigkeitsprinzips zu messen.
- ◆ In Hinblick auf den Gleichheitssatz nach Art 7 Abs 1 B-VG ist die Selbstanzeige im Finanzstrafrecht als vergleichbare Bestimmung zu der tätigen Reue nach § 167 Abs 3 StGB im allgemeinen Strafrecht zu beurteilen.

⁵¹ VfGH 16.10.1997, B5552/94, B848/94.

5. DIE ABGRENZUNG DER DARLEGUNG DER VERFEHLUNG VON DER OFFENLEGUNG DER FÜR DIE FESTSETZUNG BEDEUTSAMEN UMSTÄNDE

5.1. Einleitende Bemerkungen

Wie bereits in Kapitel 4.1. dieser Dissertation beschrieben, handelt es sich bei der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund. Der Täter muss für die strafbefreiende Wirkung seine Verfehlung betreffend die Handhabung der Abgaben- oder Monopolvorschriften gegenüber der Behörde offenlegen. Kommt es durch das begangene (selbstanzeigefähige) Delikt zu einer Abgabenverkürzung oder einem sonstigen Einnahmenausfall des Fiskus, so sind der Finanzbehörde außerdem die bedeutsamen Umstände für die Festsetzung der verkürzten Abgaben zu übermitteln.⁵²

Die Selbstanzeige erfordert ihrem Inhalt nach daher folgende Elemente: Einerseits die Darlegung der Verfehlung und andererseits die Offenlegung der für die Festsetzung der Verkürzung bedeutsamen Umstände.

Da es im Falle eines Verkürzungsdelikts zu einem gleichzeitigen Anfall beider genannten Voraussetzungen kommt, waren diese beiden Begriffe lange Zeit nicht differenziert.⁵³ In diesem Kapitel soll eine Abgrenzung dieser beiden Termini anhand von Rechtsprechung und Literatur vorgenommen werden.

Als ersten Schritt werden nun die historischen gesetzlichen Bedingungen, die den Ausgangspunkt für die Diskussionen um die inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige dargestellt haben, erläutert werden.

5.2. Historische Implikationen

In der ursprünglichen Fassung des Finanzstrafgesetz 1958 sind noch keine Hinweise auf eine mögliche Differenzierung hinsichtlich der inhaltlichen Anforderungen an eine Selbstanzeige ersichtlich:

⁵² Leitner in Leitner/Zitta, Die Darlegung der Verfehlung 8.

⁵³ Leitner in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 93.

Nach § 29 Abs 1 idF BGBl 129/1958 erlangt der Täter lediglich insofern Straffreiheit, „*als er seine Verfehlung rechtzeitig anzeigt und dabei unterlassene Angaben nachholt, unrichtige Angaben berichtigt und unvollständige Angaben ergänzt*“.⁵⁴

Explizite Hinweise auf das Erfordernis der Darlegung der Verfehlung, bzw worin diese zu bestehen hat, und der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände finden sich auch nicht in den Erläuternden Bemerkungen und dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zum Finanzstrafgesetz 1958.⁵⁵ Es ist daher davon auszugehen, dass zu diesem Zeitpunkt noch keine entsprechende Unterscheidung vorgenommen wurde.

Durch die Finanzstrafgesetznovelle 1975 wurde ein neuer Absatz in die Systematik der Selbstanzeigebestimmung des § 29 eingefügt. Erstmals finden sich Indikationen, die auf das Vorliegen von zwei verschiedenen inhaltlichen Voraussetzungen der Selbstanzeige schließen lassen:

Nach § 29 Abs 1 idF BGBl Nr 335/1975 wird der Selbstanzeiger insofern straffrei, „*als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich unzuständigen Finanzstrafbehörde darlegt*“.

§ 29 Abs 2 idF BGBl Nr. 335/1975 formuliert anschließend: „*War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall 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*“.⁵⁶

Betrachtet man die beiden Gesetzestexte von 1958 und 1975 im Vergleich, so fällt auf, dass sich erst nach den Änderungen durch die Finanzstrafgesetznovelle 1975 das Erfordernis der Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände in zwei voneinander räumlich getrennten Absätzen befinden. Weiters ist auch erstmals eine inhaltliche Abgrenzung vorhanden: Die Darlegung der Verfehlung auf der einen Seite („*Verfehlung [...] darlegt*“) in Abs 1 und auf der anderen Seite die Offenlegung, für den Fall, dass mit eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger

⁵⁴ BGBl 1958/129.

⁵⁵ ErläutRV 295 BlgNR 8. GP 48; AB 488 BlgNR 8. GP 2.

⁵⁶ BGBl 1975/335.

Einnahmenausfall bewirkt wurde („[...] tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Festsetzung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offen gelegt werden“) in Abs 2.

Während man aus § 29 Abs 1 idF BGBl 129/1958 nur erahnen konnte, dass der Passus „Verfehlung [...] anzeigt“ auf die Darlegung der Verfehlung abzielt, und der nachfolgende Satzteil „dabei unterlassene Angaben nachholt, unrichtige Angaben berichtigt und unvollständige Angaben ergänzt“ zumindest seinem Zweck und Inhalt nach auf die Offenlegung, ist dies in § 29 Abs 1 und 2 FinStrG idF BGBl 335/1975 sehr viel deutlicher geworden.

Für Verwirrung sorgen allerdings in diesem Zusammenhang die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage ebendieser Novelle aus dem Jahr 1975: „In Hinblick auf die unterschiedlichen Anforderungen an die Selbstanzeige je nach Deliktstypus soll die bisher allgemein gehaltene Formulierung in Abs 1 betreffend die Nachholung, Berichtigung und Ergänzung von Angaben fallen gelassen werden. Die nunmehr geforderte Darlegung der Verfehlung wird allgemein eine so präzise Beschreibung dieser Verfehlung zu enthalten haben, dass der Finanzbehörde eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst ermöglicht wird. Erfordert die Beseitigung des Einnahmenausfalls eine behördliche Festsetzung der entgangenen Einnahmen, so soll die Darlegung der Verfehlung durch den Anzeiger auch eine entsprechende Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände umfassen.“⁵⁷

Die soeben zitierte Passage lässt Unsicherheiten hinsichtlich des Willens des Gesetzgebers aufkommen. Diese Formulierung und die sich daraus ergebenden Interpretationsmöglichkeiten waren auch Ansatzpunkt für die Überlegungen von Scheil, auf die in der Folge unter Punkt 5.3. im Detail eingegangen wird.

Die Selbstanzeigebestimmung des § 29 war auch seither regelmäßig Gegenstand von Novellierungen. So wurde die Bestimmung durch die Finanzstrafgesetznovelle 1985, durch das Abgabenänderungsgesetz 1994 sowie durch die Finanzstrafgesetznovelle 2010 und das Abgabenänderungsgesetz 2012 verändert. Diese Anpassungen hatten jedoch für die Abgrenzung der Darlegung der Verfehlung von der Offenlegung der für die Festsetzung

⁵⁷ ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 57.

bedeutsamen Umstände keinerlei Relevanz, weshalb sie an diese Stelle nicht behandelt werden.

5.3. Abgrenzung durch *Scheil*

Erst *Scheil* hat in seiner Habilitationsschrift 1995 auf die unterschiedlichen Bedeutungsgehalte der Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände hingewiesen und bewirkte damit ein Umdenken in Literatur und Rechtsprechung.

Seiner Ansicht nach müsse in erster Linie grundsätzlich zwischen Verkürzungsdelikten und sonstigen im Finanzstrafgesetz geregelten Delikten unterschieden werden. Die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände sei nämlich nur bei Verkürzungsdelikten notwendig. Bei allen anderen Finanzvergehen genüge die Darlegung der Verfehlung um, bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen, in den Genuss der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige zu kommen.⁵⁸

Zu ergänzen sei hier, dass ein Verkürzungsdelikt immer dann vorliegt, wie sich auch aus § 29 Abs 2 FinStrG ergibt, wenn mit der Vollendung des Deliktes ein Einnahmenausfall des Fiskus bewirkt wird. Auf diese Abgrenzung wird unter Punkt 6.3. spezifischer eingegangen werden.

In Hinblick auf die Unterscheidung der beiden Begriffe verweist *Scheil* auf die Änderungen durch die Finanzstrafgesetznovelle 1975. Durch diese würde seit 1975 im Gesetzestext klar zwischen den beiden Voraussetzungen unterschieden – eine Differenzierung die in der Rechtsprechung bis dato nicht berücksichtigt würde. Der historische Gesetzgeber von 1975 mache den Unterschied zwischen der Darlegung der Verfehlung, die der Anzeige der Verfehlung im Sinne des ursprünglichen FinStrG 1958 entspreche, und nunmehr alleine und für sich im Abs 1 des § 29 gefordert werde, und der in § 29 Abs 2 geregelten Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände, deutlich. (Erst) im Zuge dieser Offenlegung sollten nämlich die falschen oder fehlenden Angaben nachgeholt, berichtigt oder ergänzt werden.⁵⁹

⁵⁸ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 215.

⁵⁹ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 508.

Scheil betont, „die Darlegung der Verfehlung unterscheidet sich von der Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände, die zugleich mit der Darlegung der Verfehlung erfolgen kann aber nicht muss: Nach § 29 Abs 2 sind die Umstände ‚ohne Verzug‘ – nach der Darlegung – offenzulegen. Die Darlegung der Verfehlung und die Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände sind daher begrifflich scharf voneinander zu trennen.“⁶⁰

Andererseits weist *Scheil* auf die bereits angesprochenen widersprüchlichen Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen zur Finanzstrafgesetznovelle 1975 hin.

Die Erläuternden Bemerkungen halten zu den Änderungen in § 29 Abs 1 und 2 FinStrG fest, *„die nunmehr geforderte Darlegung der Verfehlung wird allgemein eine so präzise Beschreibung dieser Verfehlung zu enthalten haben, dass der Finanzbehörde eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst ermöglicht wird. Erfordert die Beseitigung des Einnahmenausfalls eine behördliche Festsetzung der entgangenen Einnahmen, so soll die Darlegung der Verfehlung durch den Anzeige auch eine entsprechende Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände umfassen.“⁶¹* Nach Ansicht von *Scheil* würde durch diese Ausführungen die *„klare sprachliche Unterscheidung im Gesetzestext nicht mitgemacht“⁶²*.

Der Verfasser der Erläuternden Bemerkungen ging offensichtlich davon aus, dass eine präzise Beschreibung der Verfehlung grundsätzlich aus der Offenlegung der richtigen Steuerbemessungsgrundlagen besteht, da nur durch eine solche Offenlegung die Finanzbehörde in die Position versetzt werde, eine rasche und materiell richtige Entscheidung in der Sache treffen zu können. Inhalt und Voraussetzungen der Selbstanzeige wurden also nicht getrennt voneinander konkret untersucht, man ging, im Gegenteil, offensichtlich von einem impliziten Zusammenfallen der Darlegung der Verfehlung mit der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände aus.⁶³

Daraus ergibt sich nach Ansicht von *Scheil* folgende Konstellation: Dadurch, dass der Verfasser der Erläuternden Bemerkungen meint, die Darlegung der Verfehlung müsse bei

⁶⁰ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 216.

⁶¹ ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 57.

⁶² *Scheil*, Selbstanzeige Rz 509.

⁶³ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 9.

Verkürzungsdelikten eine entsprechende Offenlegung *umfassen*, ergibt sich das Bild, die Darlegung der Verfehlung sei der Oberbegriff, der für die Darlegung und die Offenlegung gleichermaßen stünde. Diese Darlegung als Oberbegriff hätte eben unter gewissen Voraussetzungen, nämlich bei Vorliegen eines Verkürzungsdeliktes, auch die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände zu beinhalten.⁶⁴

Ein Problem kann sich für *Scheil* weiters daraus ergeben, dass sich die Bestimmungen über die Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige nach § 29 Abs 3 lediglich auf die „Selbstanzeige“ beziehen. Als diese sei aber – beachtet man den Klammerausdruck in § 29 Abs 1 – nur die Darlegung der Verfehlung gemeint. Die Bestimmungen über die Rechtzeitigkeit wären folglich nur auf die Darlegung der Verfehlung zu beziehen, die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände wären nicht von den Regeln über die Rechtzeitigkeit erfasst. Dies könne nicht richtig sein. Im Gegensatz dazu wäre im Konzept der ursprünglichen Fassung des § 29 FinStrG idF FinStrG 1958 von beiden gemeinsam als „Selbstanzeige“ die Rede gewesen.⁶⁵ Der Ausdruck „Selbstanzeige“ sollte daher, wie in der Fassung des FinStrG von 1958, auf beide Voraussetzungen zu beziehen sein.

Abschließend stellt *Scheil* mit aller Deutlichkeit klar, es sei „*nicht zuletzt deshalb höchst an der Zeit, exakt zu unterscheiden zwischen der Darlegung der Verfehlung, dem ersten Schritt zur Erlangung der Straffreiheit bei den Verkürzungsdelikten, und der Offenlegung der für die Feststellung bedeutsamen Umstände, dem zweiten Schritt zur Erlangung der Straffreiheit bei ihnen.*“⁶⁶ Er spricht sich damit gegen das Verständnis von Ober- und Unterbegriff aus – im Gegenteil – es handle sich um zwei, ebenbürtige und getrennt zu untersuchende Voraussetzungen, die für die Erlangung der Rechtswohltat der Straffreiheit nach § 29 FinStrG zu erfüllen wären.

5.4. Umdenken in Judikatur und Rechtsprechung

Die Habilitationsschrift von *Scheil* 1995 stellte – wie soeben unter Punkt 5.3. dargestellt – den Wendepunkt im Zusammenhang mit der Abgrenzung der Darlegung der Verfehlung von der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände dar. Sowohl

⁶⁴ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 209.

⁶⁵ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 509.

⁶⁶ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 509.

Finanzverwaltung⁶⁷ als auch Literatur⁶⁸ gehen seither davon aus, dass zwischen diesen beiden inhaltlichen Voraussetzungen der Selbstanzeige zu differenzieren ist, wobei auch ein Zusammenfallen derselben unter Umständen vorkommen kann.

Beispielsweise schreiben *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*⁶⁹, die Unterscheidung zwischen Darlegung der Verfehlung und Offenlegung müsse darin liegen, dass *„bei der Darlegung das Fehlverhalten, die Unrichtigkeit exakt beschrieben werden muss. Die Offenlegung dient dazu, dass der Abgabenbehörde die richtigen Bemessungsgrundlagen mitgeteilt werden (etwa in der Form einer berichtigten Abgabenerklärung, Bekanntgabe der tatsächlichen Umsätze und des tatsächlichen Gewinnes etc). Die Offenlegung muss derart genau erfolgen, dass dadurch der Behörde die Grundlage für eine sofortige und richtige Entscheidung über den Angaben- oder Einnahmenanspruch geliefert wird und sie den Rechtsordnung entsprechenden Zustand herstellen kann.“*

5.4.1. Beispiele aus der Judikatur vor Scheil

Um die geänderte Denkweise im Zusammenhang mit den inhaltlichen Voraussetzungen der Selbstanzeige deutlich zu machen, sollen nun einige Beispiele aus der Judikatur zum Vergleich dargestellt werden.

So wird beispielsweise in älteren Urteilen des VwGH⁷⁰ lediglich lapidar der Gesetzestext der § 29 Abs 1 und 2 wiedergegeben, jedoch keine Subsumtion hinsichtlich der inhaltlichen Voraussetzungen der Selbstanzeige vorgenommen.

So beispielsweise der VwGH⁷¹ am 17. März 1994: *„Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird nach § 29 Abs 1 Finanzstrafgesetz insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). War mit der Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger*

⁶⁷Leitner/Plückhahn, Aktuelle Fragen zur Selbstanzeige, Gelber Brief Nr 193 des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht (1998) 3, 13, 18; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 6a.

⁶⁸ua *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 181 ff; *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 8; *Seiler/Seiler*, FinStrG³ § 29 Rz 10.

⁶⁹*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 9.

⁷⁰VwGH 17.03.1994, 90/14/0046; VwGH 18.01.1996, 93/15/0170; OGH 20.10.1987, 15 Os 126/87.

⁷¹VwGH 17.03.1994, 90/14/0046.

Einnahmenausfall verbunden, so tritt nach Abs 2 dieser Bestimmung die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Festsetzung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge [...] entrichtet werden.“ Weitere Ausführungen, die erklären, worin diese Darlegung bzw Offenlegung zu bestehen habe, wurden unterlassen. Offensichtlich wurde eine Auseinandersetzung mit den konkreten inhaltlichen Voraussetzungen nicht vorgenommen.

Andere Urteile⁷² nehmen auf einen der beiden Begriffe überhaupt keinen Bezug, sondern behandeln nur einen von beiden.

Ein Urteil des OGH⁷³ vom 15. Dezember 1988 wiederum übernimmt Teile der (widersprüchlichen) Ausführungen der Erläuternden Bemerkungen zur FinStrG-Novelle 1975 und meint, dass, sollte die Beseitigung des Einnahmenausfalls eine behördliche Festsetzung entgangener Einnahmen erfordern, „*die Darlegung der Verfehlung durch den Anzeiger auch eine entsprechende Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände umfassen*“ müsse. Durch den vom OGH verwendeten Begriff „umfassen“ wird klar, dass dieser noch von einem impliziten Zusammenfall der beiden Voraussetzungen bzw dem von *Scheil* kritisierten Verständnis von Ober- und Unterbegriff ausging.

In einem anderen Urteil des OGH⁷⁴ vom 25. November 1969 vermengt dieser die beiden Begriffe wie folgt: „*Der Begriff der Selbstanzeige erfordert grundsätzlich zunächst die Bekanntgabe der Tatsache einer Zuwiderhandlung gegen die Abgabenvorschrift. Darüber hinaus wird verlangt, dass der Anzeiger zugleich durch Nachholung unterlassener, Berichtigung falscher oder Ergänzung unvollständiger Angaben – und zwar in einer so weit präzisierten Form, dass dadurch der Behörde die Grundlage für eine sofortige richtige Entscheidung über den vereitelten oder verkürzten Abgabenanspruch geliefert wird – den der Rechtsordnung widersprechenden Zustand beseitigt.*“ Auch hier war also von einer Unterscheidung der beiden Voraussetzungen noch keine Rede, es wird lediglich auf den Gesetzestext des § 29 FinStrG (in seiner Stammfassung von 1958) verwiesen. Dass damals von einer Abgrenzung noch keine Rede war, wurde bereits unter Punkt 5.2. dargestellt.

⁷² OGH 17.10.1985, 13 Os 150/85.

⁷³ OGH 15.12.1988, 12 Os 98/88.

⁷⁴ OGH 25.11.1969, 10 Os 127/69.

Die soeben beispielhaft dargestellten Urteile lassen deutlich erkennen, dass eine Abgrenzung der Begriffe Darlegung der Verfehlung nach Abs 1 des § 29 und Offenlegung nach Abs 2 vor *Scheil* noch nicht der herrschenden Judikatur entsprach. Zu einer solchen kommt es eben erst nach der Veröffentlichung dessen Habilitationsschrift.

5.4.2. Beispiele aus der Judikatur nach Scheil

Das Urteil des OGH⁷⁵ vom 5. Dezember 1996 lässt bereits eine Änderung der Judikaturlinie erkennen. Hier zitiert der OGH zwar noch den oben beschriebenen Gedanken der Erläuternden Bemerkungen zur Finanzstrafgesetznovelle 1975, wonach die Darlegung der Verfehlung bei Vorliegen eines Verkürzungsdeliktes die Offenlegung zu *beinhalten* habe, geht jedoch andererseits auf die Ausführungen von *Scheil* ein, wonach zum Zwecke der Offenlegung, seinerzeit unterlassene Angaben nachzuholen, falsche Angaben zu berichtigen und unvollständige Angaben zu ergänzen seien. Daraus lässt sich bereits eine Tendenz ableiten, die Darlegung der Verfehlung nicht mehr gezwungenermaßen mit der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände gleichzusetzen.

Besonders deutlich erkennt man das Umdenken in der Judikatur am Beispiel des Urteils des OGH⁷⁶ vom 29. Juli 1997. Hier formuliert der OGH ganz deutlich die Abgrenzung der beiden Begriffe: „*Beiden gesetzlichen Anforderungen – Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der für die Festsetzung der Verkürzung bedeutsamen Umstände – muss eine Selbstanzeige nach einer Abgabenverkürzung oder einem sonstigen Einnahmenausfall entsprechen, um (mit Entrichtung der geschuldeten Beträge) Straffreiheit zu bewirken.*“ Hier wurde die oben beschriebene Differenzierung ersichtlicherweise bereits ganz deutlich aufgegriffen.

5.5. Der Begriff „Darlegung der Verfehlung“

Um eine erfolgreiche Abgrenzung der Begriffe der Darlegung der Verfehlung nach § 29 Abs 1 und nach § 29 Abs 2 FinStrG auch für die Praxis zu ermöglichen, ist es notwendig, jeden der beiden Termini für sich zu definieren. Es ist daher dogmatisch sinnvoll, in erster

⁷⁵ VwGH 05.12.1996, 15 Os 97/96.

⁷⁶ OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96.

Linie im Wege einer teleologischen Interpretation den Bedeutungsgehalt der „Darlegung der Verfehlung“ zu ermitteln:

Die Darlegung der Verfehlung verfolgt nach einhelliger Meinung nämlich den Zweck, das begangene Delikt gegenüber der Finanzbehörde zu *individualisieren*.⁷⁷ Die Zuwiderhandlungen gegen die Abgabenvorschriften sind gegenüber der Behörde bekannt zu geben.⁷⁸

In einem nächsten Schritt ist zu klären, welche Angaben eine erfolgreiche Darlegung der Verfehlung zu beinhalten hat, um das durch den Selbstanzeiger begangene Delikt ausreichend zu individualisieren und Straffreiheit zu bewirken.

Hierbei ist der von *Scheil* aufgegriffen Differenzierung in Verkürzungsdelikte und sonstige Delikte zu folgen. Eine Beschreibung, worin die Darlegung der Verfehlung bei einzelnen Delikten für eine strafbefreiende Selbstanzeige zu bestehen hat, findet sich im Rahmen dieser Arbeit unter Punkt 6.4.

5.6. Der Begriff „Offenlegung der bedeutsamen Umstände“

Im Gegensatz zur Darlegung der Verfehlung verfolgt die Offenlegung den Zweck, die richtige und vollständige Grundlage zu liefern, aufgrund derer die Abgabenbehörde eine sachlich richtige Entscheidung über den verkürzten Anspruch auf die Abgabe festsetzen kann, um den der Rechtsordnung entsprechenden Zustand herzustellen.⁷⁹ Im Grunde ist damit die Übermittlung richtiger Bemessungsgrundlagen gemeint.

Sollte der Selbstanzeiger eine Abgabenverkürzung dadurch bewirkt haben, dass er der Finanzbehörde nur zum Teil unrichtige bzw unvollständige Angaben mitgeteilt hat, geht die Offenlegung sogar über die Übermittlung richtiger Bemessungsgrundlagen hinaus: Die Abgabenbehörde muss darauf hingewiesen werden, welche Angaben gegenüber den ursprünglichen Erklärungen berichtigt wurden. Es kann nicht der Abgabenbehörde

⁷⁷ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 10; *Scheil*, Selbstanzeige Rz 294; *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (2011), § 29; *Leitner/Tojfl/Brandl*, FinStrR³ Rz 399 ff.

⁷⁸ *Sommergruber/Reger*, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar (1990), 188.

⁷⁹ *Scheil*, Selbstanzeige, Rz 511.

obliegen, sich aus der Fülle an Informationen Abweichungen gegenüber der ursprünglichen Erklärung herauszuarbeiten, um den richtigen Anspruch festzusetzen.⁸⁰

Nach Ansicht des VwGH⁸¹ muss die Behörde aufgrund der nachträglich eingebrachten Unterlagen imstande sein, die Abgaben ohne langwierige Nachforschungen so festzusetzen, als ob sie die notwendigen Unterlagen von Anfang an ordnungsgemäß und vollständig erhalten hätte. Hierzu seien seinerzeit unterlassene Angaben nachzuholen, falsche zu berichtigen und unvollständige zu ergänzen.⁸²

5.6.1. *Ausmaß der „Offenlegung der bedeutsamen Umstände“ – Offenlegungspflicht nach §§ 119 BAO*

Der Begriff „Offenlegung“ beschreibt nach herrschender Ansicht⁸³ das umfassende Aufklären und vollständige Offenbaren jener Tatsachen, deren Kenntnis für die Abgabenerhebung bedeutsam und erforderlich ist, und zielt daher auf die umfassende Klärung des zugrundeliegenden Sachverhalts ab. Bedeutsam sind für die Abgabenbehörde all jene Tatsachen, die die abgabenbehördliche Entscheidung beeinflussen können, die Entscheidung also durch Berücksichtigung dieser Tatsachen anders ausfallen könnte.⁸⁴

Nach einhelliger Meinung⁸⁵ entspricht die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände den Anforderungen der allgemeinen abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht gemäß § 119 Abs 1 BAO bzw der Berichtigungspflicht gemäß § 139 BAO. Die ursprünglich unrichtig oder unvollständig offengelegten Informationen sind zu ergänzen, zu berichtigen bzw nachzuholen.

Der Behörde ist ein richtiges, vollständiges und klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen. Dies kann beispielsweise

⁸⁰ Scheil, Selbstanzeige, Rz 511.

⁸¹ VwGH 22.1.1985, 84/14/0072, VwGH 29.09.1993, 89/13/0159, VwGH 27.02.2000, 97/15/0170.

⁸² OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96.

⁸³ Ritz, Bundesabgabenordnung Kommentar⁴ (2011), § 119 Rz 3; Leitner in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 23.

⁸⁴ Leitner in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 23.

⁸⁵ Scheil, Selbstanzeige Rz 514; Leitner, Handbuch² 95; Sommergruber/Reger, FinStrG 188; Leitner in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 20; Leitner in Leitner/Plückhahn, Gelber Brief Nr 193, 15; Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴, § 29 Rz 9; Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 409.

durch zahlenmäßige Präzisierung über nicht verbuchte Einnahmen oder durch die Vorlage von Belegen erfolgen.⁸⁶

*Fellner*⁸⁷ ist hier teilweise anderer Ansicht: Nach seinem Verständnis gehe die Offenlegungspflicht im Rahmen der Selbstanzeige über die Anforderungen des § 119 BAO hinaus, da die bloße Vorlage der berichtigten Unterlagen ohne Erläuterungen noch nicht als Selbstanzeige gewertet werden könne. Er greift damit offenbar die Ansicht von *Scheil*⁸⁸ auf, wonach im Falle teilweise unvollständiger Angaben auf die Unterschiede in den übermittelten Angaben hinzuweisen ist.

Im Zuge dieser Arbeit wird davon ausgegangen, dass die Offenlegungspflicht jener des § 119 Abs 1 BAO nachgebildet ist, da dies grundsätzlich der herrschenden Meinung entspricht.

5.6.2. Der Begriff „Verkürzungsdelikt“

Nach § 29 Abs 2 hat bei all jenen Finanzvergehen die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände zu der Darlegung der Verfehlung hinzuzutreten, die zu einer „Abgabenverkürzung“ oder zu einem „sonstigen Einnahmenausfall“ geführt haben.

Möchte man feststellen, bei welchen Delikten nach dem FinStrG die Selbstanzeige inhaltlich die Offenlegung gemäß § 29 Abs 2 zu enthalten hat, stellt sich in der Folge die Frage, was unter den beiden Begriffen „Abgabenverkürzung“ bzw „sonstiger Einnahmenausfall“ zu verstehen ist.

Scheil hat herausgearbeitet, dass sich der Begriff des „Einnahmenausfalls“ im Kontext des FinStrG auf Hinterziehungen von Einnahmen nach dem Branntweinmonopol oder dem Salzmonopols gemäß § 42 FinStrG aF bezieht. Dort wurde nämlich die vorsätzliche bzw fahrlässige Hinterziehung von Einnahmen nach dem Branntwein- und Salzmonopol mit dem Begriff des Einnahmenausfalls gleichgesetzt. *Scheil* geht daher davon aus, dass der Begriff „Einnahmenausfall“ als Synonym für diese Tatbestände anzusehen ist. Diese Bestimmung betreffend das Branntwein- und Salzmonopol wurde durch das BGBl

⁸⁶ VwGH 22.01.1985, 84/14/0072; OGH 17.02.1978, 9 Os 204/77.

⁸⁷ *Fellner*, Kommentar zum Finanzstrafgesetz⁶ (2011), §§ 29 und 39, Anm 12.

⁸⁸ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 511.

1994/681 aufgehoben. Damit ist auch der Begriff des „Einnahmenausfalls“ materiell derogiert.⁸⁹

Es bleibt daher nur der Begriff „Abgabenverkürzung“ um die Pflicht der Offenlegung gemäß § 29 Abs 2 zu begründen. Als Verkürzungsdelikte sind nach *Scheil* im Ergebnis all jene Finanzvergehen zu bezeichnen, die in ihren Tatbeständen das Bewirken einer (vorsätzlichen oder fahrlässigen) Abgabenverkürzung beschreiben. Die Selbstanzeige verfolgt hier das Ziel der tatsächlichen Beseitigung der Verkürzung der Abgabe und der Individualisierung des begangenen Delikts.⁹⁰

Geschütztes Rechtsgut bei Verkürzungsdelikten ist das Interesse des Fiskus auf die vollständige Befriedigung seines Anspruchs auf die Abgabe bzw sein Interesse, Verkürzungen durch zu Unrecht zuerkannte Vergütungen etc zu verhindern. Die Selbstanzeige hat in diesen Fällen den Zweck der tatsächlichen Beseitigung des Einnahmenausfalls des Staates.⁹¹

Folgende Delikte kommen unter Beachtung ihres Tatbestands als Verkürzungsdelikte in Betracht und erfordern daher im Rahmen der Selbstanzeige eine Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände:⁹²

- (1) Vorsätzliche Abgabenhinterziehung unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht gemäß § 33 Abs 1 FinStrG,
- (2) Vorsätzliche Abgabenhinterziehung unter Verletzung der Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen gemäß § 33 Abs 2 lit a FinStrG,
- (3) Vorsätzliche Abgabenhinterziehung durch zweckwidrige Verwendung von Sachen, für die eine Abgabenbegünstigung gewährt wurde gemäß § 33 Abs 4 FinStrG,
- (4) Fahrlässige Abgabenverkürzung gemäß § 34 FinStrG,
- (5) Vorsätzlicher bzw fahrlässiger Schmuggel gemäß § 35 Abs 1 und § 36 Abs 1 FinStrG,
- (6) Vorsätzliche bzw fahrlässige Hinterziehung von Eingangs- oder Ausgangsabgaben gemäß § 35 Abs 2 und 3 sowie § 36 Abs 2 FinStrG,

⁸⁹ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 220 f.

⁹⁰ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 223.

⁹¹ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 224.

⁹² *Scheil*, Selbstanzeige Rz 223.

- (7) Finanzordnungswidrigkeiten wegen Nichtentrichtung von Selbstbemessungsabgaben gemäß § 49 Abs 1 lit a FinStrG,
- (8) Finanzordnungswidrigkeiten wegen Geltendmachung einer ungerechtfertigten Abgabengutschrift gemäß § 49 Abs 1 lit b FinStrG,
- (9) Abgabenhinterziehung durch verbotswidrige Verwendung oder Behandlung gekennzeichneten Gasöls gemäß § 11 Abs 1 iVm § 9 Abs 6 und § 11 Abs 1 iVm § 9 Abs 9 MinStrG.

Ist in der Folge von der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände die Rede, ist davon auszugehen, dass eines dieser Delikte von dem entsprechenden Selbstanzeiger verwirklicht wurde.

5.7. Rechtsvergleich – Die Rechtslage in Deutschland

Auch nach deutschem Recht ist ein persönlicher Strafaufhebungsgrund gemäß § 371 AO im Falle der Schadensgutmachung des Täters eines Finanzdeliktes vorgesehen. Der Staat verfolgt damit dieselben Zielsetzungen wie in Österreich, nämlich bisher verborgene Steuerquellen zu erschließen und gleichzeitig dem Täter einen Anreiz zu geben, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren.⁹³

In der Folge sollen die aktuelle deutsche sowie die aktuelle österreichische Selbstanzeigebestimmung in Bezug auf Unterschiede betreffend die Abgrenzung der Darlegung der Verfehlung bzw Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände untersucht werden. Die zu vergleichenden Gesetzesstellen stellen sich wie folgt dar:

Österreich	Deutschland
§ 29 FinStrG in der aktuellen Fassung	§ 371 AO in der aktuellen Fassung
<i>(1) Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige) [...].</i>	<i>(1) Wer gegenüber der Finanzbehörde zu allen unverjährten Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang die unrichtigen</i>

⁹³ Stahl, Selbstanzeige – Unter Berücksichtigung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und des deutsch-schweizerischen Steuerabkommens I³ (2011) Rz 2; ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 57 f; BGH 20.05.2010, 1 StR 577/09; BGH 05.05.2004, 5 StR 548/03.

(2) War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenausfall 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 schuldbefreiender Wirkung entrichtet werden [...].	Angaben berichtigt, die unvollständigen Angaben ergänzt oder die unterlassenen Angaben nachholt, wird wegen dieser Steuerstraftaten nicht nach § 370 bestraft.
--	---

In erster Linie fällt auf, dass der Gesetzestext des § 371 AO jenem der Stammfassung des § 29 FinStrG iduF BGBl 127/1958 ähnelt, da auch letztere in ähnlichem Wortlaut festgehalten hat, dass der Selbstanzeiger „[...] *unterlassene Angaben nachholt, unrichtige Angaben berichtigt und unvollständige Angaben ergänzt*“.⁹⁴

Wie bereits ausführlich dargelegt, war eine klare Abgrenzung der Darlegung der Verfehlung von der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände in der Stammfassung des § 29 FinStrG iduF noch nicht ersichtlich. Es liegt daher somit der Schluss nahe, diese Argumentation auch auf die deutsche Rechtslage in deren aktueller Fassung anzuwenden. Die inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige nach § 371 AO beschränken sich auf die Darstellung der maßgeblichen Besteuerungsgrundlagen.⁹⁵

Diese Ansicht vertritt auch *Schrottmeyer*⁹⁶, wenn er ausführt dass es „*anders als in Deutschland [...] in Österreich einer ‚Darlegung der Verfehlung‘ [bedürfe], diese kann jedoch auch konkludent erfolgen, womit Vergleichbarkeit gegeben ist*“. Eine Selbstanzeige

⁹⁴ BGBl 1958/129; siehe auch: *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 81.

⁹⁵ *Webel* in *Schwarz*, Abgabenordnung Praxiskommentar (2009), § 371 AO Rz 43.

⁹⁶ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 86.

nach § 371 AO verlangt somit im Gegensatz zu der österreichischen Bestimmung keine Darlegung der Verfehlung.

Die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände, die nach § 371 AO in der Übermittlung richtiger Bemessungsgrundlagen zu bestehen hat, entspricht nach überwiegender deutscher Ansicht der Berichtigungspflicht gemäß § 153 AO.⁹⁷ *Vogelberg*⁹⁸ schränkt dieses Verständnis jedoch insofern ein, als die Anforderungen an eine Selbstanzeige außerdem „wesentlich weniger streng [sind] als die Anforderungen an den Inhalt einer Steuererklärung“.

Nichtsdestotrotz sind die inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige nach § 371 AO im Ergebnis mit jenen des § 29 Abs 1 und 2 FinStrG vergleichbar. Dies soll in den folgenden Kapiteln im Anschluss an die umfassende Erörterung der Rechtslage in Österreich aufgezeigt werden.

5.8. Implikationen durch das Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz

Das Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz sieht unter anderem die Möglichkeit einer freiwilligen Meldung nach Art 9 des Abkommens vor, die mit einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG verbunden ist. Auf die daraus abzuleitenden Implikationen für die Abgrenzung der Darlegung der Verfehlung von der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände soll nun eingegangen werden.

5.8.1. Das Abkommen zwischen Österreich und der Schweiz im Überblick

Das Abkommen über eine Zusammenarbeit in den Bereichen Steuern und Finanzmarkt zwischen Österreich und Schweiz wurde am 13. April 2012 unterzeichnet und soll die ordnungsgemäße Besteuerung von in der Schweiz veranlagtem Vermögen und erzielten Kapitaleinkünften österreichischer Abgabepflichtiger sichern.⁹⁹

⁹⁷ *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 34; *Webel in Schwarz*, AO § 371 Rz 41; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht Kommentar (2012) Rz 60; *Franzen in Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht³ (1985) Rz 34.

⁹⁸ *Vogelberg*, Die Selbstanzeige im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 6.

⁹⁹ ErläutRV 1170 BlgNR 24. GP 3.

Es gilt für in Österreich ansässige natürliche Personen, die zum 1. Jänner 2013 über ein Konto oder Depot bei einer schweizerischen Bank oder über Vermögen durch Treuhänder, Stiftungen, Sitzgesellschaften etc verfügen können.¹⁰⁰

Einerseits sollen ab 1. Jänner 2013 in der Schweiz anfallende Kapitalerträge einer der österreichischen Kapitalertragsteuer ähnlichen Abgeltungssteuer unterliegen. Andererseits soll die Legalisierung von Vermögenswerten, die in Österreich zu versteuern gewesen wären und unversteuert auf einem schweizerischen Bankdepot liegen, erreicht werden. Dies geschieht entweder durch eine Einmalzahlung eines Teils der bisherigen Vermögenswerte, der anhand einer speziellen Formel berechnet wird, oder durch eine freiwillige Meldung, die der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG ähnlich ist.¹⁰¹

Der österreichische Steuerschuldner, der über ein Bankdepot in der Schweiz verfügt, hat die Wahl, ob er sich für eine anonyme Abgeltung durch eine pauschale Besteuerung von Seiten der Schweizer Banken gemäß Art 7 des Abkommens, wodurch die Steuerpflicht als abgegolten und allfällige Finanzdelikte als strafbefreit gelten, oder für die freiwillige Meldung nach Art 9 des Abkommens entscheidet. In letzterem Fall legt die schweizerische Finanzverwaltung aufgrund einer schriftliche Ermächtigung des Kontoinhabers der österreichischen Finanzverwaltung die Identität, die relevanten persönlichen Daten sowie den jährlichen Kontostand zwischen dem 31. Dezember 2002 und Inkrafttreten des Abkommens (1. Jänner 2013) des entsprechenden Depotinhabers offen.¹⁰²

Wird die Offenlegung rechtzeitig vorgenommen und werden die verkürzten Abgaben innerhalb der Frist des § 29 Abs 2 FinStrG entrichtet, kommt die strafbefreiende Wirkung des § 29 FinStrG zum Tragen. Ausgenommen sind die Tatbestände der Geldwäsche, sowie Fälle, in denen die entsprechende Tat bereits vor Unterzeichnung des Abkommens von den österreichischen Finanzbehörden entdeckt worden ist.¹⁰³

¹⁰⁰ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 34 f.

¹⁰¹ ErläutRV 1170 BlgNR 24. GP 3; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 34 f.

¹⁰² Legalisierung unversteuerten Vermögens – Das Steuerabkommen mit der Schweiz: BMF-Information über die wesentlichen Regelungsinhalte, SWK 2012, 649; *Jirousek*, Das Steuerabkommen mit der Schweiz, SWI 2012, 203 (207).

¹⁰³ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 37.

Die Frist von einem Monat für die Entrichtung der Abgaben beginnt mit Bekanntgabe der betreffenden Abgabenbescheide (Bekanntgabe der geschuldeten Beträge) zu laufen.¹⁰⁴

5.8.2. *Freiwillige Meldung als Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG?*

Im Zusammenhang mit der freiwilligen Meldung nach Art 9 des Abkommens wird in Art 10 betreffend die Verfolgung von Finanzvergehen bei freiwilliger Meldung auf die Bestimmung der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG verwiesen: „*Ergibt die Überprüfung der Angaben nach Artikel 9 Absatz 2, dass unter Verletzung einer abgabenrechtlichen Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht eine Abgabenverkürzung bewirkt worden ist, so gilt die freiwillige Meldung ab dem Zeitpunkt der schriftlichen Ermächtigung nach Artikel 9 Absatz 1 als Selbstanzeige nach Paragraph 29 Absatz 1 Satz 1 FinStrG bezogen auf die gemeldeten Konten oder Depots. Die Rechtsfolgen bestimmen sich nach Paragraph 29 FinStrG, wobei die für die Festsetzung der Verkürzung bedeutsamen Umstände innerhalb einer von der zuständigen österreichischen Behörde festgesetzten angemessenen Frist durch die betroffene Person offengelegt werden müssen.*“

Nach den Erläuternden Bemerkungen¹⁰⁵ zum Abkommen sind für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige auch die sonstigen Voraussetzungen des § 29 FinStrG zu erfüllen, insbesondere die Offenlegung der für die Festsetzung der Verkürzung erforderlichen Umstände. Durch diese muss, der ständigen Rechtsprechung entsprechend, die Grundlage für eine Entscheidung über den verkürzten Abgabenanspruch geliefert werden, wodurch die Behörde die Abgaben ohne langwierige eigene Ermittlungen so festzusetzen in der Lage ist, als hätte sie die erforderlichen und richtigen Unterlagen von vornherein ordnungsgemäß erhalten.¹⁰⁶ Nach Ansicht von *Fellner*¹⁰⁷ wird die Überprüfung der nach Art 9 bezeichneten Kontostände außerdem oftmals eine Nachbescheidkontrolle oder eine abgabenbehördliche Prüfung zur Folge haben, da die abgabenrechtliche Relevanz aus den Angaben in der Steuererklärung regelmäßig nicht deutlich genug erkennbar sein wird.

¹⁰⁴ *Fellner*, Steuerabkommen mit der Schweiz – Strafamnestie verfassungswidrig? RdW 2012, 300 (302).

¹⁰⁵ ErläutRV 1170 BlgNR 24. GP 6.

¹⁰⁶ *Fellner*, Steuerabkommen mit der Schweiz – Strafamnestie verfassungswidrig? RdW 2012, 300 (302); VwGH 22.01.1985, 84/14/0072; VwGH 29.09.1993, 89/13/0159; VwGH 27.02.2000, 97/15/0170; OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96.

¹⁰⁷ *Fellner*, Steuerabkommen mit der Schweiz – Strafamnestie verfassungswidrig? RdW 2012, 300 (302).

Aus der Tatsache, dass das Abkommen eben nicht pauschal auf die Selbstanzeigebestimmung des § 29, sondern konkret auf den Abs 1 des § 29 verweist, lässt sich ableiten, dass in diesem Zusammenhang von einer Differenzierung zwischen Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände ausgegangen worden ist. Wie unter Punkt 5.3. ausführlich beschrieben, meint § 29 Abs 1 nur die Darlegung der Verfehlung. Nur diese soll auch durch die freiwillige Meldung gemäß Art 9 des Abkommens als erfüllt angesehen werden. Es handelt sich hierbei ohnehin um eine bloße Fiktion der ordnungsgemäßen Erfüllung der Darlegung der Verfehlung, da die grundsätzlichen Anforderungen an diese eigentlich mangels Benennung der verkürzten Abgabenart und des genauen Hinterziehungszeitraums nicht vorliegen. Die genauen Voraussetzungen für das Vorliegen der Darlegung der Verfehlung werden in Kapitel 6. ausführlich beschrieben werden. An dieser Stelle sei nur angemerkt, dass die freiwillige Meldung unter Angabe des Kontoinhabers und des Jahreskontostandes dafür eigentlich nicht ausreichen kann. Durch Artikel 9 des Abkommens wird somit die Darlegung der Verfehlung fingiert.

Die Differenzierung wird insbesondere auch dadurch deutlich, dass der zweite Satz des Art 10 des Abkommen sowie auch die oben erwähnten Erläuternden Bemerkungen zum Abkommen auf die restlichen Voraussetzungen des § 29, mit Ausnahme der Täternennung, und explizit auf die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände ausdrücklich Bezug nimmt. Der Selbstanzeiger im Rahmen des Abkommens muss somit die für die richtige Besteuerung relevanten Bemessungsgrundlagen offenlegen.

Nach Ansicht von *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*¹⁰⁸ liegen daher die wesentlichen Unterschiede zwischen der Selbstanzeigebestimmung nach § 29 FinStrG und der freiwilligen Meldung nach Art 9 und 10 des Abkommens hauptsächlich darin, dass im Rahmen des Abkommens die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände nach § 29 Abs 2 erst später, nämlich lediglich innerhalb einer von der Abgabenbehörde zu setzenden Frist, erfolgen muss, sowie die Bestimmungen über die Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige insofern ausgedehnt wurden, als die Tat nur dann als entdeckt gilt, wenn Tatendeckung vor dem Tag der Abkommensunterzeichnung, also vor dem 13. April 2012, vorliegt – und nicht im Zeitpunkt der Einbringung der, in diesem Fall ja fingierten, Selbstanzeige.

¹⁰⁸ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 37.

Abschließend ist zu sagen, dass das geplante Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein, das Anfang 2014 in Kraft treten soll, einen nahezu identischen Text in Bezug auf eine freiwillige Meldung mit Verweis auf § 29 Abs 1 FinStrG enthält. Die obigen Ausführungen in Bezug auf die Abgrenzung der Darlegung der Verfehlung von der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände können daher beliebig auf das Steuerabkommen zwischen Österreich und Liechtenstein übertragen werden.

Im Ergebnis macht daher auch das Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz die Differenzierung zwischen der Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände mit.

5.8.3. Rechtsvergleich – Das Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz in Bezug auf die Selbstanzeigebestimmung nach § 371 AO

Das Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz wurde dem (gescheiterten) Abkommen, das für Deutschland mit der Schweiz vorgesehen war, weitgehend nachgebildet.

Im Gegensatz zum Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz, bei dem im Falle einer freiwilligen Meldung lediglich das Erfordernis der Darlegung der Verfehlung gemäß dem Abs 1 des § 29 FinStrG indiziert wird, sah die entsprechende freiwillige Meldung nach dem Steuerabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz eine umfassendere Indikation vor: Durch die schriftliche Ermächtigung des deutschen Kunden, der ein Bankdepot bei einer schweizerischen Bank unterhält, wäre eine wirksame Selbstanzeige gemäß § 371 AO fingiert worden, wobei die restlichen Voraussetzungen, die üblicherweise an eine Selbstanzeige gemäß § 371 AO gestellt werden, nicht vorliegen müssen. Das der deutschen Selbstanzeigebestimmung immanente Vollständigkeitsgebot bzw das Verbot der Teilselbstanzeige, das sonst einen Grundsatz der deutschen Selbstanzeigebestimmung darstellt, kommt hier somit nicht zur Anwendung.¹⁰⁹

Hier liegt daher ein signifikanter Unterschied zwischen dem Steuerabkommen Österreich / Schweiz und Deutschland / Schweiz vor.

¹⁰⁹ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 743 f.

Dieser ist vor allem damit zu begründen, dass sich in Deutschland keine ausgeklügelte Differenzierung hinsichtlich der Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände findet. Wenn daher durch das Abkommen auf § 371 AO verwiesen wird, umfasst dieser Verweis sinnvollerweise auch bzw nur die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände. Gerade diese Voraussetzung findet sich jedoch nach österreichischem Recht in einem eigenen Absatz und ist daher auch zusätzlich zu der Fiktion der Darlegung der Verfehlung zu erfüllen.

5.9. Zwischenergebnis

Nun sollen betreffend die Abgrenzung der Darlegung der Verfehlung von der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Die Selbstanzeigebestimmung nach § 29 FinStrG beinhaltet zwei inhaltliche Voraussetzungen: Einerseits die Darlegung der Verfehlung nach Abs 1 und andererseits die Offenlegung der für die Festsetzung der bedeutsamen Umstände nach Abs 2.
- ◆ Betreffend den Gesetzestext der Selbstanzeigebestimmung wurde eine inhaltliche Abgrenzung der Voraussetzungen dem Grunde nach mit der Finanzstrafgesetznovelle 1975 möglich. Diese wurde jedoch erst von *Scheil* in seiner Habilitationsschrift von 1996 aufgegriffen und deren Eigenschaft als gleichwertige Erfordernisse der strafbefreienden Wirkung mit unterschiedlichem Inhalt festgestellt.
- ◆ Die Darlegung der Verfehlung verfolgt den Zweck, das begangene Finanzdelikt zu individualisieren, während im Rahmen der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände die Steuerbemessungsgrundlagen zu übermitteln sind, aufgrund derer die Finanzbehörde den verkürzten Anspruch festsetzen kann.

- ◆ Die Selbstanzeige fordert inhaltlich nur bei Verkürzungsdelikten die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände zusätzlich zur Darlegung der Verfehlung.
- ◆ Die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände entspricht nach herrschender Ansicht dabei grundsätzlich den Anforderungen der (nachträglichen) abgabenrechtlichen Offenlegungspflicht gemäß § 119 BAO bzw der nachträglichen Berichtigungspflicht gemäß § 139 BAO.
- ◆ Auch das Steuerabkommen zwischen Österreich und der Schweiz macht mit seinem Verweis auf den Abs 1 des § 29 den Unterschied zwischen der Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung deutlich.
- ◆ Die deutsche Selbstanzeigebestimmung nach § 371 AO verlangt inhaltlich lediglich die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände in Form der Berichtigung unrichtiger, Ergänzung unvollständiger und Nachholung unterlassener Angaben, und – im Gegensatz zu § 29 FinStrG – nicht auch eine Darlegung der Verfehlung.

6. DIE AUSDRÜCKLICHE DARLEGUNG DER VERFEHLUNG

6.1. Einleitende Bemerkungen

Im FinStrG findet sich keine explizite Vorschrift, die regelt, ob die Darlegung der Verfehlung im Rahmen der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG ausdrücklich erfolgen muss, oder ob es ausreicht, wenn sich diese aus dem Inhalt der Mitteilung schlüssig ergibt.

Vorab sei Folgendes festgehalten: Um Konstellationen zu vermeiden, in denen die als vermeintlich konkludente Selbstanzeige gedachte Mitteilung an die Finanzbehörde zu einem belastenden Geständnis wird, dem dann keine strafbefreiende Wirkung zugute kommt, ist es jedenfalls sinnvoll, der Behörde die Verfehlung (und allenfalls auch die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände) in einer ausdrücklichen Form zu übermitteln. Was es bedeutet, die Verfehlung ausdrücklich darzulegen, wird nun erläutert.

Um den erforderlichen Inhalt einer *konkludenten* Darlegung zu ermitteln, ist in erster Linie festzustellen, welchen Anforderungen eine *ausdrückliche* Darlegung gerecht werden muss.

6.2. Allgemeine Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung

Je nach verwirklichtem Delikt sind die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung verschieden. Die bloße Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung von Angaben ohne gleichzeitige Bekanntgabe der Verfehlung ist jedoch grundsätzlich nicht ausreichend für die strafbefreiende Wirkung nach § 29.¹¹⁰ Diese ist nämlich lediglich als Offenlegung der für die Festsetzung der verkürzten Abgaben nach Abs 2 des § 29 zu werten.

Das BMF hat auf seiner Homepage Beispiele aufgelistet, die seiner Ansicht nach als ausreichend für die (ausdrückliche) Darlegung der Verfehlung sind:

- (1) „Ich erkläre, Einkünfte aus der Vermietung meiner Eigentumswohnung in ... nicht in meine Steuererklärung(en) der Jahre 2003 und 2004 aufgenommen zu haben.“

¹¹⁰ Dorazil/Harbach in Tannert, Finanzstrafgesetz (2012), § 29 Anm 10.

- (2) „Es wird bekannt gegeben, dass die abgegebenen Lohnsteueranmeldungen für die Monate 1-12/2004 und 1-3/2005 falsch gewesen sind.“
- (3) Meine Betriebsausgaben für das Kalenderjahr 2004 sind überhöht, indem ich fingierte Subhonorare angesetzt habe.“¹¹¹

Nach Ansicht des BMF hat eine erfolgreiche Darlegung der Verfehlung nämlich eine „*exakte Beschreibung der nunmehr eingestandenen Fehler*“ zu beinhalten.¹¹²

*Scheil*¹¹³ ist der Ansicht, es reiche auch nicht, wenn der Täter angibt, welches Finanzvergehen er begangen hat. Dieser müsse die Verfehlung nämlich derart genau schildern, dass die Behörde allein aufgrund dieser Schilderung in die Lage versetzt werde, rasch und richtig zu entscheiden. Dafür müsse andererseits aber nicht der (konkrete) Strafanspruch des Fiskus geklärt werden. Es sei beispielsweise für die Begründung der Straffreiheit nicht schädlich, wenn der Täter die Behörden nicht darüber informiert, ob der die Tat vorsätzlich oder fahrlässig begangen habe.¹¹⁴

Mit der Finanzstrafgesetznovelle 1975 wurde dem Steuersünder ein weiter Weg in die Straffreiheit durch Selbstanzeige ermöglicht. Die Selbstanzeige kann die Darlegung der Verfehlung nun auch in einer Weise enthalten, dass sie den zugrunde liegenden Sachverhalt beschreibt (sofern dadurch der Behörde eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst möglich ist). Diese Möglichkeit steht dem Selbstanzeiger nunmehr neben der betragsmäßigen Nachholung, Berichtigung und Ergänzung von Angaben, wie dies gemäß § 29 Abs 1 FinStrG in seiner ursprünglichen Fassung gefordert wird, offen.¹¹⁵

Grundsätzlich müssen der Finanzbehörde durch die Beschreibung des Sachverhalts aber auch jene Angaben mitgeteilt werden, durch die dann eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache gewährleistet ist. Hierbei ist darauf zu achten, dass der konkrete Lebenssachverhalt *präzise* mitgeteilt wird, durch den der Selbstanzeiger seiner Ansicht

111

https://www.bmf.gv.at/Steuern/Brgerinformation/Finanzstrafverfahren/SchlechtesGewissenW_7137/_start.htm; *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 323.

112

https://www.bmf.gv.at/Steuern/Brgerinformation/Finanzstrafverfahren/SchlechtesGewissenW_7137/_start.htm; *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 323.

¹¹³ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 215.

¹¹⁴ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 215.

¹¹⁵ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 316.

nach gegen eine bestimmte abgaben- oder monopolrechtliche Norm verstoßen und welchen deliktischen Erfolg er durch diesen Lebenssachverhalt herbeigeführt habe.

In diesem Zusammenhang ist Vorsicht bei der Formulierung geboten: Ein zu vages Darlegen zu dem Zweck, die Tat im Falle des Missglückens der Selbstanzeige noch abstreiten zu können, führt nicht zur Straffreiheit.¹¹⁶

So nämlich der VwGH¹¹⁷ am 29. September 1993. In diesem Urteil nahm der VwGH unter anderem deswegen keine wirksame Selbstanzeige an, da der Beschwerdeführer ausgeführt habe, er sei sich keines finanzstrafrechtlichen Vergehens bewusst gewesen. Die Tatsache, dass sich der vermeintliche Selbstanzeiger keines Zuwiderhandelns gegen die Abgabenvorschriften bewusst sei, widerspräche aber schon dem Namen und dem Zweck nach einer erfolgreichen Darlegung der Verfehlung: Jemand, der sich keiner Schuld bewusst sei, könne diese auch nicht darlegen.

Es ist daher in der Praxis ratsam, den Sachverhalt so objektiv wie möglich darzulegen. Zu starke Unschuldsbekundungen könnten die Finanzbehörde an der Absicht, tatsächlich ein Vergehen darlegen zu wollen, zweifeln lassen und in der Folge die strafbefreiende Wirkung mangels Darlegung der Verfehlung versagen.

6.3. Die ausdrückliche Darlegung bei Verkürzungsdelikten

Zweck der Darlegung der Verfehlung ist, wie bereits dargelegt, die Individualisierung des begangenen Delikts und bei Verkürzungsdelikten außerdem die Vorbereitung der Schadensgutmachung.¹¹⁸

Der Begriff „Verkürzungsdelikt“ umschreibt jene finanzstrafrechtlichen Normen, die in ihrem Tatbestand die Verkürzung von Abgaben bzw sonstige Einnahmenausfälle des Fiskus sanktionieren. Verkürzungsdelikte können sowohl Selbstbemessungsabgaben als auch bescheidmäßig festzusetzende Abgaben betreffen, die diesbezügliche Abgrenzung wird später unter Punkt 8.2. zu treffen sein.

¹¹⁶ Dorazil/Harbach in Tannert, FinStrG § 29 Rz 108/3 Z 10.

¹¹⁷ VwGH 29.09.1993, 89/13/0159.

¹¹⁸ Scheil, Selbstanzeige Rz 218, 223.

Die Darlegung der Verfehlung hat bei Verkürzungsdelikten nach einhelliger Meinung folgende Angaben zu beinhalten:

- (1) die Tatsache, dass es zu einer Verkürzung gekommen ist,
- (2) die von der Verkürzung betroffene Abgabenart,
- (3) Erläuterungen, durch welche Handlungen bzw Unterlassungen die entsprechende Verkürzung bewirkt wurde (die genaue Höhe der Verkürzung muss jedoch nicht mitgeteilt werden, da der Festsetzung des Anspruchs auf die verkürzte Abgabe die Offenlegung dient) sowie
- (4) die von der Verkürzung betroffenen Zeiträume.¹¹⁹

6.4. Die ausdrückliche Darlegung bei Delikten, die keine Verkürzungsdelikte sind

Nach Ansicht von *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*¹²⁰ genüge die bloße Darlegung der Verfehlung für die Erlangung der strafbefreienden Wirkung nach § 29, wenn das begangene Finanzvergehen mit keiner Abgabenverkürzung (oder einem sonstigen Einnahmenausfall) verbunden war. In diesen Fällen sei auch keine herkömmlich Schadensgutmachung im Sinne einer nachträglichen Entrichtung der hinterzogenen Abgaben möglich bzw erforderlich.

Die Frage, die man sich bei der Darlegung der Verfehlung bei Delikten, die keine Verkürzungsdelikte sind, stellen muss, ist daher in einem ersten Schritt, welche als solche in Betracht kommen bzw welches Rechtsgut durch deren Pönalisierung geschützt werden soll und worin in einem zweiten Schritt in der Folge die Darlegung der Verfehlung zu bestehen hat.

Was sind nun solche „sonstigen Delikte“? Der erste Satzteil des § 29 Abs 1 FinStrG in der aktuellen Fassung lautet: „*Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat [...]*“. Es liegt daher der Schluss nahe, dass die Bestimmungen über die Selbstanzeige nur auf

¹¹⁹ *Fraberger/Petritz*, Handbuch Estate Planning (2011) 130; *Scheil*, Selbstanzeige Rz 294; *Plückhahn/Schrottmeyer*, Selbstanzeige und Verjährung – Für welchen Zeitraum ist Selbstanzeige zu erstatten? SWK 2009, 50 (50).

¹²⁰ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 8.

„Finanzvergehen“ (nach dem FinStrG) Anwendung finden und grundsätzlich nicht auch auf in anderen Gesetzen pönalisierte Delikte.

Was „Finanzvergehen“ sind, regelt § 1 FinStrG: Diesem zufolge fallen alle in den §§ 33 bis 52 FinStrG aufgezählten Delikte unter diesen Begriff. Weiters sind aber auch gemäß § 1 Abs 1 zweiter Satz FinStrG all jene Delikte als „Finanzvergehen“ zu bezeichnen, die in einem anderen Bundesgesetz als „Finanzvergehen“ oder „Finanzordnungswidrigkeiten“ bezeichnet werden.¹²¹ Durch das Abgabenverwaltungsreformgesetz 2009¹²² wurde die Selbstanzeigebestimmung gemäß § 254 Abs 1 FinStrG ferner auch auf den Bereich der landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgaben ausgeweitet.¹²³

Innerhalb der Finanzvergehen ist nach Ansicht von *Fellner*¹²⁴ zwischen Verkürzungsdelikten (deren Tatbild die Verkürzung einer Abgabe oder Monopoleinnahme umschreibt) und Ordnungswidrigkeiten zu unterscheiden. Unter letzteren seien im Gegensatz zu den Verkürzungsdelikten jene Delikte zu verstehen, deren Begehung weder mittelbar noch unmittelbar mit einer Verkürzung von Abgaben in Verbindung steht.

Als solche Finanzordnungswidrigkeiten, die keine Abgabenverkürzung bewirken, kommen folgende Delikte nach dem FinStrG in Betracht:

- (1) die Abgabenhellerei gemäß § 37 FinStrG,
- (2) die verbotene Herstellung von Tabakwaren gemäß § 43 FinStrG,
- (3) der vorsätzliche bzw fahrlässige Eingriff in Monopolrechte gemäß den §§ 44 und 45 FinStrG,
- (4) die Monopolhellerei gemäß § 46 FinStrG,
- (5) Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49a FinStrG,
- (6) die unrechtmäßige Erwirkung von Zahlungserleichterungen gemäß § 50 FinStrG, sowie
- (7) Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 51 FinStrG.

¹²¹ *Fellner*, FinStrG⁶ § 1 Rz 11.

¹²² BGBl I 2009/20.

¹²³ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 3a.

¹²⁴ *Fellner*, FinStrG⁶ § 1 Rz 11.

Daneben gäbe es nach Ansicht von *Fellner*¹²⁵ noch einige Delikte, die nicht in diese Kategorisierung Verkürzungsdelikte / Finanzordnungswidrigkeiten einzuordnen sind, sogenannte „sonstige Delikte“. Diese, die in der Folge aufgezählt werden, sind daher weder Finanzordnungswidrigkeiten noch Verkürzungsdelikte, wobei die Folgenden für eine Selbstanzeige in Betracht kommen:

- (1) die Verletzung der Verschlussicherheit gemäß § 48 FinStrG,
- (2) die Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise gemäß § 48a FinStrG,
- (3) die Verletzung der Verpflichtungen im Bargeldverkehr gemäß § 48b FinStrG,
- (4) Finanzvergehen gemäß § 91 Alkoholsteuergesetz,
- (5) Finanzvergehen gemäß §§ 7 und 8 Artenhandelsgesetz 2009,
- (6) Finanzvergehen gemäß § 39 Außenhandelsgesetz 2005,
- (7) Finanzvergehen gemäß § 29 Marktordnungsgesetz 2007, sowie
- (8) Finanzvergehen gemäß § 7 Produktpirateriegesetz 2004.

Merkmal dieser Delikte ist es, dass das zu schützende Rechtsgut nicht in der Sicherung einer bestimmten Abgabe liegt. Meist unterliegen die betroffenen Gegenstände dem Verfall, der Beschlagnahme oder der Sicherstellung. Durch die Darlegung der Verfehlung müssen im Allgemeinen diese Maßnahmen möglich gemacht werden.

Im Folgenden werden nun die oben aufgezählten Delikte, einerseits die Finanzordnungswidrigkeiten und andererseits die sonstigen Delikte, die weder Verkürzungsdelikte noch Finanzordnungswidrigkeiten sind, näher beleuchtet. Es soll insbesondere der Frage nachgegangen werden, worin bei den einzelnen Delikten die Darlegung der Verfehlung zu bestehen hat.

Es sei jedoch festgehalten, dass in diesem Rahmen nicht jedweder Aspekt der angesprochenen Delikte behandelt werden kann. Der Fokus ist auf den Zweck der Regelung zu setzen und im Zusammenhang damit auf die Anforderungen an die diesem entsprechende Darlegung der Verfehlung.

¹²⁵ *Fellner*, FinStrG⁶ § 1 Rz 11.

6.4.1. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Abgabenhehlerei gemäß § 37 FinStrG und der Monopolhehlerei gemäß § 46 FinStrG

Weder die Abgabenhehlerei gemäß § 37 noch die Monopolhehlerei gemäß § 46 FinStrG gehören (wie bereits erwähnt) zu den Verkürzungsdelikten.¹²⁶

Das pönalisierte Verhalten bei der Abgabenhehlerei liegt darin, dass der rechtswidrige Zustand, der durch die entsprechende Vortat hergestellt wurde (zB durch die Abgabenverkürzung durch Hinterziehung von Verbrauchsteuern), aufrechterhalten wird.

Der Täter erlangt daher alleine dadurch Straffreiheit, indem er der zuständigen Behörde mitteilt, wo die betroffenen Deliktsgegenstände verblieben sind bzw in wessen Gewahrsam sie sich befinden.¹²⁷ Dadurch wird diese in die Lage versetzt, den rechtswidrigen Zustand zu beenden.

Ähnlich auch bei der Monopolhehlerei: Ziel ist es hier zu verhindern, dass Gegenstände in den freien Verkehr gelangen und ge- oder verbraucht werden, bei denen die relevanten monopolrechtlichen Vorschriften nicht eingehalten wurden. Diese Deliktsgegenstände unterliegen (bei vorsätzlicher Begehung der Vortaten, bzw der Tathandlung der Hehlerei) dem Verfall. Die Vorschriften über den Verfall sind auch im Falle einer Selbstanzeige zu beachten.¹²⁸

Durch die Darlegung der Verfehlung im Rahmen der Selbstanzeige hat daher die Beschlagnahme zur Vollziehung des Verfalls ermöglicht zu werden. Der Selbstanzeiger muss Auskunft über den Verbleib der betroffenen Sachen erteilen, damit die Beschlagnahmung durchgeführt werden kann.¹²⁹

¹²⁶ Scheil, Selbstanzeige Rz 232, 246.

¹²⁷ Fellner, FinStrG⁶ § 37 Rz 1a; Scheil, Selbstanzeige Rz 230 f.

¹²⁸ Scheil, Selbstanzeige Rz 244.

¹²⁹ Scheil, Selbstanzeige Rz 245.

6.4.2. Die Darlegung der Verfehlung bei Eingriffen in das Tabakmonopol gemäß den §§ 43, 44, 45 FinStrG

Ziel der Vorschriften über das Tabakmonopol ist es, Verletzungen der Ge- und Verbote des TabMG hintanzuhalten. Die rechtswidrige Erzeugung, Bearbeitung und die Verwendung von Tabak, die dem Tabakmonopol unterliegen, werden durch das FinStrG sanktioniert. Deliktsgegenstände, mit denen gegen das Tabakmonopol verstoßen wurde, unterliegen dem Verfall.

Auch hier hat die Darlegung der Verfehlung die Beschlagnahme der Monopolgegenstände zu ermöglichen.¹³⁰ Es ist gegenüber den Behörden Auskunft über die rechtswidrige Handlung sowie den Verbleib der Gegenstände zu erteilen.

6.4.3. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung von Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 49a FinStrG

§ 121a BAO normiert unter bestimmten Voraussetzungen eine Anzeigepflicht für Schenkungen unter Lebenden. Verstöße gegen diese Anzeigepflicht werden durch § 49a FinStrG geahndet.

Die Darlegung der Verfehlung wird daher die nachträgliche Erfüllung dieser Anzeigepflicht zu enthalten haben. Zu erwähnen in diesem Zusammenhang ist außerdem, dass § 49a Abs 2 die Straffreiheit durch Selbstanzeige auf ein Jahr ab Ende der Anzeigefrist eingrenzt.

6.4.4. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung von Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 50 Abs 1 FinStrG

Zweck der Bestimmung des § 50 Abs 1 FinStrG ist es, die Gewährung ungerechtfertigter Zahlungserleichterungen gemäß § 212 BAO zu verhindern. Die Darlegung der Verfehlung hat die Aufgabe, durch die Zurücknahme des ungerechtfertigten Begünstigungsbescheides (weitere) Zinsverluste hintanzuhalten und die Festsetzung von Säumniszuschlägen aufgrund der verspäteten Entrichtung zu ermöglichen.¹³¹

¹³⁰ Scheil, Selbstanzeige Rz 240 ff.

¹³¹ Scheil, Selbstanzeige Rz 253 f.

Es sind daher vom Selbstanzeiger die Tatsachen darzulegen, die zu der ungerechtfertigten Zahlungserleichterung geführt haben. Weiters sind die Grundlagen für eine richtige Entscheidung über etwaige Säumniszuschläge darzulegen.

6.4.5. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung von Finanzordnungswidrigkeiten gemäß § 51 Abs 1 FinStrG

Es handelt sich hierbei um einen subsidiären Auffangtatbestand.¹³² Aufgrund der vielfältigen Möglichkeiten der Tatbegehung des § 51 Abs 1 FinStrG wird in diesem Rahmen eine genauere Untersuchung der einzelnen Tatbestände unterbleiben. Eine solche würde verständlicherweise den hier vorgegebenen Rahmen sprengen. Jedenfalls sind zu Unrecht nicht mitgeteilte Sachverhalte offenzulegen und fehlende Unterlagen nachzuliefern um dem Zweck der jeweils sanktionierten Bestimmung zu entsprechen.

6.4.6. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung der Verschlusssicherheit gemäß § 48 FinStrG

Pönalisiert werden unter anderem die Beschädigung sowie das Ablösen von Verschlussmitteln und Nämlichkeitszeichen, die in einem Abgaben- oder Monopolverfahren bzw in einem verwaltungsbehördlichen Verfahren angebracht worden sind.¹³³ Die Darlegung der Verfehlung verfolgt hier den Zweck, den ursprünglichen Zustand (nämlich den gegenständlichen Verschluss) wiederherzustellen.

Es ist daher notwendig im Rahmen der Darlegung der Verfehlung der Finanzbehörde die Tatsache mitzuteilen, dass der Verschluss verändert oder beschädigt wurde und in der Folge dadurch die Wiederherstellung zu ermöglichen.¹³⁴ Eine sonstige Schadensgutmachung ist nicht erforderlich.¹³⁵

¹³² *Fellner*, FinStrG⁶ § 51 Rz 3.

¹³³ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 247.

¹³⁴ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 249.

¹³⁵ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 8.

6.4.7. *Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Herbeiführung unrichtiger Präferenznachweise gemäß § 48a FinStrG*

Ziel der Bestimmung ist es, die Richtigkeit und Vollständigkeit von Präferenznachweisen zu gewährleisten.

Die Darlegung der Verfehlung hat also den Zweck, durch Berichtigung oder Vervollständigung der Angaben, die Gewährung unrechtmäßiger Zollpräferenzmaßnahmen zu verhindern. Wurden solche bereits gewährt, ist deren Rückgängigmachung zu ermöglichen, die regelmäßig in der Nachforderung der verkürzten Einfuhrabgaben liegen wird.¹³⁶

6.4.8. *Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung der Verpflichtungen im Bargeldverkehr gemäß § 48b FinStrG*

Die Verordnung Nr 1889/2005 des Europäischen Parlaments und des Rates, die am 15. Juni 2007 in Kraft getreten ist, regelt die Überwachung von Barmitteln, die in die Europäische Union und aus der Europäischen Union verbracht werden. Der Verordnung zufolge ist die Mitnahme von Barmitteln durch natürliche Personen in Höhe von zumindest 10.000 Euro bei den zuständigen Behörden des Mitgliedstaates zu melden. In Österreich sind dies die Zollbehörden.¹³⁷

Kommt eine Person dieser Meldeverpflichtung nicht nach, sieht der österreichische Gesetzgeber in § 48b FinStrG als Sanktion vor, dass dieses Vergehen mit Geldstrafen bis zu 100.000 Euro (bei Vorsatz) und bis zu 10.000 Euro (bei Fahrlässigkeit) zu bestrafen ist.¹³⁸

Festzuhalten ist, dass es sich bei der Bestimmung des § 48b FinStrG um kein Finanzvergehen im herkömmlichen Sinn handelt, da Gegenstand der Sanktionsnorm keine Abgabenangelegenheit ist.¹³⁹ Zweck der Regelung des § 48a FinStrG ist nicht die Sicherung von Abgaben, sondern die Einhaltung unionsrechtlicher Aufzeichnungspflichten

¹³⁶ Scheil, Selbstanzeige Rz 251 f.

¹³⁷ EG VO 2005/1889, Art 3.

¹³⁸ Fellner, Abgabenstrafrecht – Methodische und technische Mängel, RdW 2008, 239 (239).

¹³⁹ Fellner, Abgabenstrafrecht – Methodische und technische Mängel, RdW 2008, 239 (239).

des Staates. Nach Ansicht von *Fellner*¹⁴⁰ ist die Eingliederung dieses Tatbestandes in das System der Finanzvergehen nach dem FinStrG daher verfehlt.

Nichtsdestotrotz steht im Falle eines Verstoßes gegen § 48b FinStrG aufgrund der systematischen Eingliederung der Bestimmung in die Finanzvergehen des FinStrG konsequenterweise die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige offen. Diese erschöpft sich inhaltlich in der Darlegung der Verfehlung. Mit dieser Darlegung ist – dem Zwecke der Bestimmung nach zu urteilen – der ursprünglichen Meldepflicht nachträglich nachzukommen.

6.4.9. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung des § 91 Alkoholsteuergesetz

Gemäß § 20 Abs 2 Alkoholsteuergesetz ist es verboten, Alkohol außerhalb einer Verschlussbrennerei herzustellen. Für rechtmäßig hergestellte Alkoholwaren ist ein begünstigter Steuersatz anzuwenden. Ein Verstoß gegen dieses Verbot ist gemäß § 91 Alkoholsteuergesetz als Finanzvergehen zu bestrafen.

Eine Darlegung der Verfehlung muss, dem Sinn und Zweck der gegenständlichen gesetzlichen Verbotsnorm nach zu urteilen, somit einerseits die Tatsache offenlegen, dass es zu einem solcher Verstoß gegen das Alkoholsteuergesetz gekommen ist, andererseits müssen jene Angaben gemacht werden, die eine Vorgehensweise nach dem Alkoholsteuergesetz möglich machen. Es müssen den Behörden daher Informationen übermittelt werden, durch die sie die rechtmäßige Besteuerung zu dem richtigerweise anzuwendenden Steuersatz durchsetzen können. Weiters ist im Falle einer vorsätzlichen Deliktsbegehung der Verfall der Rohstoffe, Halbfabrikate, Geräte und Vorrichtungen zu ermöglichen. Dafür ist der Verbleib dieser Gegenstände bekannt zu geben.

6.4.10. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung der §§ 7 und 8 Artenhandelsgesetzes 2009

Das angesprochene Gesetz dient der Umsetzung der Verordnung Nr 338/97 des Rates und damit dem Schutz wildlebenden Tier- und Pflanzenarten durch Überwachung des Handels auf mitgliedstaatlicher Ebene. Werden nun solche in der Verordnung aufgezählte Tiere

¹⁴⁰ *Fellner*, Abgabenstrafrecht – Methodische und technische Mängel, RdW 2008, 239 (240).

oder Pflanzen ein-, ausgeführt oder befördert, so wird ein Finanzvergehen gemäß den §§ 7 oder 8 Artenhandelsgesetz verwirklicht.

Auch hier ist die Sicherung von Abgabenansprüchen nicht Gegenstand der Sanktionsnorm. Die Darlegung der Verfehlung kann sich daher in der Information erschöpfen, dass es zu einer solchen Ein- oder Ausfuhr gekommen ist. Außerdem ist der Verbleib der betroffenen Tiere oder Pflanzen zu offenbaren, damit die Bestimmungen über die Beschlagnahme derselben durchgesetzt werden können.

6.4.11. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung des § 85 Außenwirtschaftsgesetz 2011

In diesem Gesetz sind Bereiche des Verkehrs mit Waren zur militärischen Verwendung geregelt. Gemäß § 85 Außenwirtschaftsgesetz stellen verschiedene Zuwiderhandlungen gegen diese Vorschriften Finanzvergehen dar. Dennoch werden hauptsächlich wirtschaftspolitische Zwecke verfolgt, es kommt nicht auf die Hinterziehung von Abgaben an.¹⁴¹

Die Darlegung der Verfehlung muss die Zuwiderhandlung gegen das Außenwirtschaftsgesetz beschreiben, damit die Behörde in die Lage gesetzt wird, den Verbleib der Waffen zu erfahren. Der Verfall oder die Sicherstellung gemäß dem Außenwirtschaftsgesetz 2011 ist zu ermöglichen.

6.4.12. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung des § 29 Marktordnungsgesetzes 2007

Ein Finanzvergehen gemäß § 29 MOG begeht, wer Waren die unter das MOG fallen, ohne Einfuhr- und Ausfuhrdokumente bzw -Bescheinigungen ein- oder ausführt. Gegenstände, die die Vorschriften des Marktordnungsgesetzes verletzen, unterliegen den Vorschriften über die Beschlagnahme und den Verfall nach § 30a Marktordnungsgesetz. Auch hier ist die Beeinträchtigung bzw Gefährdung von Abgaben nicht Gegenstand des Tatbestands.¹⁴²

¹⁴¹ Fellner, Abgabenstrafrecht – Methodische und technische Mängel, RdW 2008, 239 (240).

¹⁴² Fellner, Abgabenstrafrecht – Methodische und technische Mängel, RdW 2008, 239 (240).

Für die Darlegung der Verfehlung wird es genügen, wenn die Ein- bzw Ausfuhrdokumente nachträglich vorgelegt werden und Angaben über das durchgeführte Verbringen gemacht werden (Anzahl der Waren, Lieferort, Verbleib der Waren), damit den Behörden die erforderliche Beschlagnahme bzw der Verfall ermöglicht wird.

6.4.13. Die Darlegung der Verfehlung im Zusammenhang mit der Verletzung des § 7 Produktpirateriegesetzes 2004

Mit diesem Gesetz wird die Verordnung Nr 1383/2003 des Rates der Europäischen Union umgesetzt. Diese hat die Einhaltung von Verfahrensvorschriften für das Hintanhalten der Einführung von Waren, die Gegenstand von Markenrechtsverletzungen sind, zum Ziel. Wer ebensolche markenrechtsverletzende Waren in den zollrechtlich freien Verkehr überführt, begeht ein Finanzvergehen gemäß § 7 Produktpirateriegesetz.

Die Sanktionierung nach dem Produktpirateriegesetz dient ebenfalls nicht der Aufklärung der Beeinträchtigung von Abgaben.¹⁴³ Durch die Darlegung der Verfehlung ist die Beschlagnahme bzw der Verfall der Gegenstände zu gewährleisten.

6.4.14. Ergebnis: Darlegung der Verfehlung bei Delikten, die keine Verkürzungsdelikte sind

Im Ergebnis sei daher festgehalten, dass bei Delikten, die keinen direkten Zusammenhang mit einer Abgabenverkürzung aufweisen, die Darlegung der Verfehlung grundsätzlich den Hinweis auf das gegenständliche Zuwiderhandeln gegen die Abgabenvorschriften zu beinhalten hat, sowie sonstige Sanktionen wie beispielsweise die Beschlagnahme oder den Verfall der Gegenstände ermöglichen soll. Dafür ist der Verbleib der betroffenen Gegenstände bekannt zu geben.

6.5. Zeitlicher Umfang der Darlegung der Verfehlung

Grundsätzlich führt die Einreichung einer Selbstanzeige zur Straffreiheit für jene Zeiträume, für die sie erstattet wird.¹⁴⁴ Es stellt sich folglich die Frage, welche Auswirkung die Verjährung auf die Anforderungen an die Selbstanzeige nach § 29 hat.

¹⁴³ Fellner, Abgabenstrafrecht – Methodische und technische Mängel, RdW 2008, 239 (240).

¹⁴⁴ VwGH 05.03.1990, 88/15/0048.

Das Abgaben- bzw. das Finanzstrafrecht unterliegen einem unterschiedlichen Verjährungsregime. Dies liegt insbesondere daran, dass die Verjährung im (Finanz-) Strafrecht und im Abgabenrecht unterschiedliche Zwecke verfolgen: Während die Verjährung im Rahmen des Abgabenrechts vornehmlich auf das Steuerschuldverhältnis abstellt, das durch das Einhebungsinteresse des Fiskus geprägt ist, geht die Verjährung im Finanzstrafrecht auf die Erwägung zurück, ob spezial- und generalpräventive Ziele im Zusammenhang mit dem begangenen Finanzvergehen infolge Zeitablaufs noch verwirklicht werden können. Der Gesetzesgeber hat in der Folge von seinem großen Gestaltungsspielraum, der sich aus den unterschiedlichen Zielsetzungen beider Verjährungssysteme ergibt, Gebrauch gemacht und diese eigenständig und unabhängig voneinander ausgestaltet. Abgesehen von einigen Zusammenhängen, beispielsweise verweist § 31 Abs 1 FinStrG insofern auf die abgabenbehördliche Verjährung, als die finanzstrafrechtliche Verjährung nie früher zu laufen beginnen soll als die Bemessungsverjährung, sind diese daher unterschiedlich geregelt.¹⁴⁵

Insbesondere in Anbetracht des § 31 Abs 3 FinStrG wird ein Auseinanderfallen der abgaben- und finanzstrafrechtlichen Verjährung der Regelfall sein: Begeht nämlich der Täter während des Ablaufs einer finanzstrafrechtlichen Verjährungsfrist ein weiteres vorsätzliches Finanzvergehen (das nicht im Anwendungsbereich der §§ 25 oder 191 StPO liegt), so tritt die finanzstrafrechtliche Verjährung nicht ein, bevor nicht auch für die letzte Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist. Dabei ist die absolute Verjährungsfrist von 15 Jahren gemäß § 31 Abs 5 FinStrG zu beachten.¹⁴⁶ Eine vergleichbare Bestimmung findet sich im Rahmen des Abgabenrechts nicht. Dies hat regelmäßig zur Folge, dass die finanzstrafrechtliche Verjährung erst einige Zeit später als die abgabenrechtliche eintritt.

Problematisch können aus Sicht der Selbstanzeige nunmehr Fallkonstellationen sein, in denen die abgabenrechtliche Bemessungsverjährung bereits eingetreten ist, die finanzstrafrechtliche Verjährung jedoch nicht. Es stellt sich daher die Frage, für welche Zeiträume konkret Selbstanzeige zu erstatten ist, und welchen Anforderungen diese gerecht werden muss.

¹⁴⁵ *Leitner*, Finanzstrafrecht 1996-2002 – Aktualisierte Beiträge der Finanzstrafrechtlichen Tagungen 1996-2002, 231 f.

¹⁴⁶ *Schrottmeier*, Selbstanzeige² Rz 211 f; *Plückhahn* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 3.

Nach Ansicht von *Plückhahn*¹⁴⁷ ist hierbei grundsätzlich Selbstanzeige für den gesamten, strafrechtlich noch nicht verjährten Zeitraum einzubringen. Die abgabenrechtliche Verjährung hat nämlich insofern keinen Einfluss auf die finanzstrafrechtliche Verjährung, als die Einbeziehung abgabenrechtlich verjährter Zeiträume in die strafrechtliche Verfolgung durch diese nicht gehindert wird. Die Festsetzung der Abgabe ist für die Verfolgung des Strafanspruchs nämlich keine Voraussetzung.¹⁴⁸

Diesbezüglich ist jedoch hinsichtlich der einzelnen Kriterien der Selbstanzeige zu differenzieren. Während die Darlegung der Verfehlung für den gesamten finanzstrafrechtlich noch nicht verjährten Zeitraum einzureichen ist, ist es ausreichend, wenn die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände lediglich für jene Zeiträume, bei denen noch keine abgabenrechtliche Verjährung eingetreten ist, erfolgt. Da für diese Zeiträume nämlich ohnehin keine Abgaben mehr festgesetzt werden können, hat auch eine Abgabentrachtung nicht mehr zu erfolgen, weshalb auch die Offenlegung der Bemessungsgrundlagen entbehrlich wird. In diesem Fall tritt Straffreiheit hinsichtlich sämtlicher Verfehlungen innerhalb des strafrechtlich noch nicht verjährten Zeitraums ein.¹⁴⁹

Eine Selbstanzeige betreffend teilweise abgabenrechtlich verjährter und noch nicht verjährter Delikte innerhalb der finanzstrafrechtlichen Verjährungsfrist hat daher für alle Zeiträume eine hinreichende Darlegung der Verfehlung zu beinhalten, die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände jedoch nur für die abgabenrechtlich noch relevanten. Es tritt dann Straffreiheit hinsichtlich sämtlicher angezeigter Verfehlungen ein.

6.6. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland

Nachdem nun ausführlich die Erfordernisse der Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach § 29 Abs 1 FinStrG erläutert wurden, soll in der Folge ein Blick über die Grenze nach Deutschland geworfen werden. Es gilt in erster Linie darzulegen, bei welchen Delikten eine Selbstanzeige nach § 371 AO in Betracht kommt.

¹⁴⁷ *Plückhahn* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 3 f.

¹⁴⁸ *Schrottmeyer*, *Selbstanzeige*² Rz 213.

¹⁴⁹ *Leitner/Toifl/Brandl*, *FinStrR*³ Rz 416; *Plückhahn* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 4.

6.6.1. *Selbstanzeigefähige Delikte in Deutschland*

Dem Wortlaut des § 371 AO zufolge ist die Selbstanzeigebestimmung auf Delikte gemäß § 370 AO anwendbar. Dies ergibt sich aus dem Passus in § 371 AO „*wird nicht nach § 370 bestraft*“¹⁵⁰. § 370 AO regelt hauptsächlich Fälle der Steuerhinterziehung. Aufgrund von zahlreichen Verweisen auf die Gesetzesstelle des § 371 AO ist die Bestimmung über die Selbstanzeige außerdem auf folgende Abgaben anzuwenden:

- (1) Abgaben zu Marktordnungszwecken gemäß § 12 Abs 1 Satz 1 § 35 MOG,
- (2) Abwasserabgabe gemäß § 14 AbwAG,
- (3) Wohnungsbauprämie gemäß § 8 Abs 2 WoPG,
- (4) Arbeitnehmersparzulage gemäß § 14 Abs 3 Fünftes VermBG,
- (5) Kommunalabgaben in den verschiedenen Bundesländern,
- (6) Kirchensteuer,
- (7) Einfuhrabgaben.¹⁵¹

Nicht selbstanzeigefähig sind jedenfalls – teilweise im Gegensatz zu Österreich – folgende Delikte:

- (1) die Steuerhhehlerei gemäß § 374 AO,
- (2) der Schmuggel gemäß § 373 AO,
- (3) der Bannbruch gemäß § 372 AO,
- (4) die Steuerzeichenfälschung gemäß § 369 Abs 1 Nr 3 AO,
- (5) die Wertzeichenfälschung gemäß § 148 StGB,
- (6) die Begünstigung gemäß § 257 StGB iVm § 369 Abs 1 Nr 4 AO,
- (7) die Steuergefährdung gemäß § 379 AO,
- (8) die Gefährdung der Abzugsteuern gemäß § 380 AO,
- (9) die Gefährdung der Verbrauchsteuern gemäß § 381 AO,
- (10) die Gefährdung der Eingangsabgaben gemäß § 382 AO,
- (11) der unzulässige Erwerb von Steuererstattungs- und Vergütungsansprüchen gemäß § 383 AO, sowie
- (12) die Schädigung des Umsatzsteueraufkommens gemäß §§ 26b und 26c UStG.¹⁵²

¹⁵⁰ BGBl I 2011/676 idF des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes.

¹⁵¹ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 46 f.

¹⁵² Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 49.

Im Zusammenhang mit Verkürzungen an Umsatzsteuer sei ferner zu erwähnen, dass trotz wirksamer Selbstanzeige eine Verfolgung wegen der Ordnungswidrigkeit der Steuergefährdung nach § 379 AO in Deutschland grundsätzlich zulässig ist.¹⁵³ Darunter fällt beispielsweise die bloße Nichtzahlung von Steuerbeträgen bei ordnungsgemäßer Anmeldung von Lohnsteuer- sowie Umsatzsteuerbeträgen. Erfolgt diese Nichtzahlung im Rahmen einer Umsatzsteuerverkürzung gemäß § 370 AO, kann im Falle einer Selbstanzeige dennoch die Verfolgung aufgrund der Schädigung des Umsatzsteueraufkommens gemäß § 26b UStG eingeleitet werden. Da in der deutschen Literatur zu dieser Vorgehensweise verständlicherweise Kritik geübt wurde, werden derartige Verfahren in der Praxis gemäß § 47 OWiG eingestellt.¹⁵⁴

Im Ergebnis soll festgehalten werden, dass die deutsche Bestimmung über die Selbstanzeige gemäß § 371 AO in Bezug auf die selbstanzeigefähigen Delikte einen engeren Anwendungsbereich aufweist als die entsprechende Bestimmung nach österreichischem Recht. Dies wird insbesondere angesichts der Selbstanzeigefähigkeit der Delikte des Schmuggels und der Hehlerei in Österreich deutlich. Auch wird nach österreichischem Recht beispielsweise die Finanzordnungswidrigkeit des § 49 Abs 1 lit a FinStrG durch die Nichtabführung von Umsatzsteuerbeträgen konsumiert¹⁵⁵. Ist das entsprechende Delikt unter die Bestimmung der Abgabenverkürzung gemäß § 33 FinStrG zu subsumieren, so entfällt die separate Strafbarkeit wegen der Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a FinStrG aufgrund von Konsumation. Im Falle einer Selbstanzeige entfällt eine Strafbarkeit hinsichtlich *beider* Delikte. Nach deutschem Recht hingegen bleibt eine Strafbarkeit nach § 379 AO hinsichtlich des Versäumens des Zahlungstermins bestehen.

6.6.2. Inhaltliche Erfordernisse der Selbstanzeige in Deutschland

Die Selbstanzeigebestimmung nach dem deutschen § 371 AO erfordert, wie bereits in Punkt 5.7. beschrieben, (lediglich) eine Übermittlung der richtigen Bemessungsgrundlagen und nicht auch eine Darlegung der Verfehlung.

¹⁵³ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 50; KG 07.05.1992, 2 Ss 33/92 – 4 Ws (B) 48/92.

¹⁵⁴ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 50; Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 28.

¹⁵⁵ Seiler/Seiler, FinStrG³ § 29 Rz 10.

Da es nach dem deutschen Recht eben keiner Darlegung der Verfehlung nach österreichischem Verständnis bedarf, muss eine Konkretisierung, worin diese bei einzelnen Delikten zu bestehen hat, unterbleiben.

Zu erwähnen sei ferner, dass das Bestreiten der Strafbarkeit des Verhaltens nach Ansicht der deutschen Literatur nicht schädlich ist, es komme nämlich nur auf die Übermittlung der zutreffenden Besteuerungsgrundlagen an.¹⁵⁶ Diese Rechtsansicht steht im Widerspruch zu der in Österreich beispielsweise vom VwGH¹⁵⁷ vertretenen, wonach die Tatsache, dass dem vermeintlichen Selbstanzeiger keine Verfehlung bewusst sei, die Wirksamkeit der Selbstanzeige beeinträchtige. Dieser Unterschied zwischen der Rechtslage in Österreich und in Deutschland kann damit begründet werden, dass der deutsche § 371 AO keine Darlegung der Verfehlung verlangt: Wird aber keine Verfehlung verlangt, so kann auch das Bestreiten des Tatbestandes und damit das Bestreiten einer begangenen Verfehlung an sich nicht schaden.

6.6.3. *Ergebnisse des Rechtsvergleichs Österreich / Deutschland*

Im Gegensatz zu der österreichischen Selbstanzeigebestimmung verlangt § 371 AO keine Darlegung der Verfehlung, sondern lediglich die Übermittlung berichtigter Bemessungsgrundlagen: Die bloße Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung von Angaben ist – im Gegensatz zur Rechtslage in Österreich – in Deutschland ausreichend.

Weiters schadet es nach deutschem Recht nicht, wenn die tatsächliche Begehung eines Finanzdeliktes im Rahmen der Selbstanzeige bestritten wird. In Österreich hingegen fordert die Darlegung der „Verfehlung“, dass auch tatsächlich ein Delikt begangen worden ist. Dieser Unterschied lässt sich mit den in Österreich strengeren Anforderungen an den Inhalt der Selbstanzeige durch die Darlegung der Verfehlung begründen.

Dafür umfassen die selbstanzeigefähigen Delikte in Österreich (im Gegensatz zur deutschen Rechtslage) unter anderem auch das Delikt der Hehlerei, weiters bleibt in Deutschland das Recht der Finanzbehörde zur Ahndung des Deliktes der Steuergefährdung gemäß § 379 AO trotz wirksamer Selbstanzeige aufrecht. In Österreich tritt hingegen

¹⁵⁶ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht⁷ (2009) § 371 AO Rz 67; Webel in Schwarz, AO § 371 Rz 42.

¹⁵⁷ VwGH 29.09.1993, 89/13/0159.

Strafffreiheit hinsichtlich sämtlicher angezeigter Delikte ein. Ferner wurde durch das Abgabenverwaltungsreformgesetz 2009 der Anwendungsbereich der Selbstanzeigebestimmung in Österreich auf landesgesetzliche sowie kommunalsteuerliche Abgaben ausgeweitet. Eine Selbstanzeige ist in Deutschland hinsichtlich dieser Delikte nicht möglich.

Im Ergebnis finden sich daher einige Unterschiede zwischen der Rechtslage in Österreich und in Deutschland in Bezug auf die ausdrücklichen inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige.

6.7. Zwischenergebnis

Nun sollen betreffend die Anforderungen an eine ausdrückliche Darlegung der Verfehlung die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Je nach verwirklichtem Delikt sind die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung verschieden. Die Darlegung hat jedenfalls eine Beschreibung der eingestanden Fehler zu beinhalten. Sie dient der Individualisierung des Delikts und der Vorbereitung der Schadensgutmachung.
- ◆ Bei Verkürzungsdelikten hat die Darlegung der Verfehlung folgende Angaben zu enthalten: Einerseits die Tatsache, dass es zu einer Verkürzung gekommen ist unter Angabe der betroffenen Abgabenart und andererseits Erläuterungen, durch welche Vorgänge die Verkürzung zustande gekommen ist und welche Zeiträume von dieser betroffen sind. Alternativ kann der Selbstanzeiger auch den zugrunde liegenden Sachverhalt so ausführlich beschreiben, dass ebendiese Angaben gemacht werden.
- ◆ Das Bestreiten des Begehens eines Finanzdeliktes durch zu starke Unschuldsbekundigungen kann zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige führen, da eine erfolgreiche Darlegung der Verfehlung verlangt, dass auch eine solche Verfehlung vorliegt. Es ist daher ratsamer, den zugrunde liegenden Sachverhalt neutral zu schildern, um die Straffreiheit nicht zu gefährden.

- ◆ Bei jenen Delikten, die nicht Verkürzungsdelikte sind, sind im Rahmen der Selbstanzeige jene Angaben zu machen, die es der Abgabenbehörde möglich machen, den rechtskonformen Zustand (wieder) herzustellen. Dies kann beispielsweise bei der Hehlerei in der Angabe des Verbleibes der Waren bestehen um damit die Beschlagnahme bzw den Verfall derselben zu ermöglichen.

- ◆ Die deutsche Selbstanzeigebestimmung des § 371 AO ist in vielen Punkten unterschiedlich, vor allem führt das Bestreiten des Begehens eines Finanzdeliktes noch nicht zur Unwirksamkeit der Selbstanzeige.

7. DIE KONKLUDENTE DARLEGUNG DER VERFEHLUNG

7.1. Der Begriff der „konkludenten“ Erklärung

Das FinStrG sowie die BAO lassen eine Definition des Begriffes „konkludente Erklärung“ vermissen. Diesbezüglich ist daher auf die allgemein bürgerlich rechtlichen Grundsätze zurückzugreifen.

Gemäß § 863 Abs 1 ABGB kann eine Person ihren Willen nicht nur ausdrücklich, *„sondern auch stillschweigend durch solche Handlungen erklären, welche mit Überlegung aller Umstände keinen vernünftigen Grund daran zu zweifeln, übrig lassen.“*

Stillschweigende Erklärungen bestehen in einem Verhalten, das grundsätzlich nicht unbedingt eine Erklärung zum Inhalt hat, dem aber trotzdem ein Erklärungswert beigemessen wird, wobei dieser aus dem Verhalten der erklärenden Person und den Begleitumständen geschlossen wird. Das gegenständliche Verhalten kann sowohl in einem Unterlassen (Schweigen) als auch in einem aktiven Tun – dann liegt eine konkludente oder schlüssige Willenserklärung vor – liegen.¹⁵⁸ Ausdrückliche und konkludente Erklärungen sind grundsätzlich gleich zu behandeln.¹⁵⁹

Die Berücksichtigung konkludenter Willenserklärungen ist der österreichischen Rechtsordnung also nicht fremd.

7.2. Die Zulässigkeit einer konkludenten Darlegung der Verfehlung im Rahmen der Selbstanzeige

Da nun definiert wurde, was unter dem Begriff „konkludente Erklärung“ zu verstehen ist, soll in der Folge der Frage nachgegangen werden, inwieweit eine konkludente Mitteilung an die Finanzbehörde den Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung gerecht werden kann. Dies soll in erster Linie anhand einschlägiger Rechtsprechung und Literatur erfolgen.

Im Zusammenhang mit der Darlegung der Verfehlung kann der Begriff „konkludent“ nur derart auszulegen sein, dass der Behörde die Darlegung der Verfehlung nicht unter genauer

¹⁵⁸ Schwimann, ABGB Praxiskommentar³ (2005) § 863, Rz 11.

¹⁵⁹ Rummel, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch I⁴ (2013) § 863 Rz 9.

Beschreibung der Zuwiderhandlung gegen die Abgabenvorschriften zur Kenntnis gebracht wird, sondern eben bloß implizit. Dies kann beispielsweise durch die Einreichung einer korrigierten Steuererklärung, durch die verspätete erstmalige Einbringung einer Erklärung oder durch Übermittlung einer sonstigen Mitteilung an die Finanzbehörde erfolgen, aus der bloß schlüssig hervorgeht, dass Abgaben hinterzogen oder ein sonstiger finanzstrafrechtlich relevanter Sachverhalt verwirklicht wurde.

Nach herrschender Ansicht¹⁶⁰ ist die konkludente Darlegung der Verfehlung im Rahmen der Selbstanzeige grundsätzlich zulässig. Es muss sich dabei allerdings um eine besonders taugliche Mitteilung handeln, die unmissverständlich den durch den Selbstanzeiger begangenen Verstoß gegen die Abgaben- oder Monopolvorschriften deutlich macht. Die konkludente Darlegung der Verfehlung hat denselben inhaltlichen Anforderungen zu entsprechen wie die ausdrückliche Darlegung.

In ständiger Rechtsprechung¹⁶¹ des OGH und des VwGH wird festgehalten, die Darlegung der Verfehlung müsse eine so präzise Beschreibung enthalten, dass der Finanzbehörde durch diese eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst ermöglicht wird.

Es stellt sich daher zunächst die Frage, welche Handlungen für eine konkludente Darlegung in Frage kommen, um diesem Erfordernis nachzukommen. In der Folge werden einige relevante Judikate des OGH sowie des VwGH beschrieben, um ein Gefühl dafür zu vermitteln, welche konkludenten Erklärungen in der Vergangenheit als Darlegung der Verfehlung durchgegangen sind und welche nicht. Hinzuweisen ist ferner im Zusammenhang mit den folgenden Entscheidungen, dass andere Gesichtspunkte, wie beispielsweise die Rechtzeitigkeit oder die Täternennung, hier außer Acht gelassen werden.

7.2.1. *Beispiele aus Literatur und Judikatur für gescheiterte Darlegungen*

In der Entscheidung des OGH¹⁶² vom 5. Dezember 1996 hatte der Täter unter Verletzung seiner Anzeige-, Offenlegungs- und Wahrheitspflichten Verkürzungen an

¹⁶⁰ Scheil, Selbstanzeige Rz 315; Leitner/Toifl/Brandl, FinStrR³ Rz 400.

¹⁶¹ OGH 05.12.1996, 15 Os 97/76; OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96; OGH 12.02.2004, 12 Os 95/02; Fellner, FinStrG⁶ §§ 29 und 30 Rz 11a; Schrottmeyer, Selbstanzeige² Rz 185.

¹⁶² OGH 05.12.1996, 15 Os 97/96.

Einfuhrumsatzsteuer bewirkt. Er hatte durch die Vorlage von Fakturen mit zu niedrigen Werten über Jahre hinweg Falscherklärungen des Zollwertes erwirkt. Der Täter wandte sich in der Folge mit einer Mitteilung an die Finanzbehörde und wies in dieser auf die „nicht entrichtete Umsatzsteuer“ in angegebener Höhe für den betreffenden Zeitraum hin. Der OGH sah in dieser Mitteilung keine ausreichende Darlegung der Verfehlung. Der vermeintliche Selbstanzeiger hatte die für die sofortige und richtige Abgabefestsetzung erforderliche Präzision nicht erfüllt.

Der OGH führte dazu aus, die Darlegung der Verfehlung müsse eine so präzise Beschreibung enthalten, dass die Finanzbehörde allein durch diese in die Lage versetzt werde, eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst fällen zu können. Im Falle eines Einnahmeausfalls des Staates müsse der Selbstanzeiger auch die für die Festsetzung bedeutsamen Umstände offenlegen. Zu diesem Zweck müsse der Abgabepflichtige seine unterlassenen Angaben nachholen, die falschen Angaben berichtigen sowie unvollständige Angaben ergänzen. Um diese Anforderungen zu erfüllen hätte der Selbstanzeiger dem Zollamt die berichtigten Bemessungsgrundlagen bekannt geben müssen.¹⁶³ Er hätte offensichtlich darlegen müssen, wie sich die „nicht entrichtete Umsatzsteuer“ zusammensetze, um den Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung gerecht zu werden. Die Behörde konnte durch seine Angaben alleine nicht feststellen, durch welche Handlungen die Verkürzung zustande gekommen war.

In einer Entscheidung des VwGH¹⁶⁴ vom 29. September 1993 wurde der Täter beschuldigt, durch Einbringung unrichtig erstellter Umsatz-, Gewerbe-, Einkommens-, sowie Alkoholabgabenerklärungen Verkürzungen ebendiese Abgaben bewirkt zu haben. Der Täter wandte sich daraufhin an das Betriebsfinanzamt und forderte dieses auf, bei seinem Unternehmen eine Betriebsprüfung durchführen zu lassen. Der VwGH versagte dieser Mitteilung die strafbefreiende Wirkung, da sich, den Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung entsprechend, aus der Mitteilung an die Finanzbehörde die Verfehlung zwangsläufig ergeben müsse. Es dürfe eben nicht der Abgabenbehörde überlassen werden, durch intensivere Nachforschungen den Inhalt der Mitteilung und der Verfehlung ermitteln zu müssen. Außerdem hätte man diese hier auch so verstehen können, dass der Täter die Finanzbehörden aufforderte sich davon zu überzeugen, dass er eben nichts zu verbergen

¹⁶³ Leitner in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 17; OGH 05.12.1996, 15 Os 97/96.

¹⁶⁴ VwGH 29.09.1993, 89/13/0159.

habe. Jedenfalls kann aus dieser Erklärung kein Wille, eine Selbstanzeige einzubringen, geschlossen werden.

In einer weiteren Entscheidung des VwGH¹⁶⁵ vom 22. Jänner 1985 hatte der Abgabepflichtige zu Beginn der Betriebsprüfung dem Prüfer mitgeteilt, er habe „*Einnahmen an dritte Personen weitergegeben*“. Aus dieser Mitteilung war nach Ansicht des VwGH nicht gezwungenermaßen zu schließen, dass der betreffende Abgabepflichtige diese Einnahmen pflichtwidrig nicht in seine Abgabenerklärung aufgenommen hatte, erst recht war dieser Angabe nicht zu entnehmen, um welche Beträge es sich dabei gehandelt habe. Auch die vom vermeintlichen Selbstanzeiger an den Betriebsprüfer übermittelten (unvollständigen) Buchhaltungsunterlagen würden den Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung nicht gerecht werden. Die Berichtigung falscher oder die Ergänzung unvollständiger Angaben habe nämlich nach Ansicht des VwGH in einer so weit präzisierten Form zu erfolgen, dass der Behörde die Grundlage für eine sofortige und richtige Entscheidung über den verkürzten Abgabenanspruch geliefert würde. Der Strafaufhebungsgrund des § 29 FinStrG wurde somit verneint.

Erklärt der vermeintliche Selbstanzeiger im Rahmen der Darlegung der Verfehlung nur, „*Schwarzumsätze in größerem Umfang*“ lukriert zu haben, ist dies nach Ansicht des OGH¹⁶⁶ mangels konkreter und präziser Angaben als nicht ausreichend für die strafbefreiende Wirkung nach § 29 FinStrG zu sehen. Der Behörde wird dadurch nämlich nicht zur Kenntnis gebracht, durch die Verwirklichung welches Sachverhaltes die Schwarzumsätze erwirtschaftet worden waren.

Bringt der Täter lediglich vor, die Veranlagung für ein bestimmtes Kalenderjahr sei neu mit dem von ihm angegebenen Betrag höheren zu bemessen, da sich herausgestellt habe, dass die sich „*die Beteiligung als stiller Gesellschafter an der Firma [...] nachhaltig ertraglos*“ sein werde, sind die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung mangels präziser Beschreibung der Straftat nicht erfüllt.¹⁶⁷

¹⁶⁵ Scheil, Selbstanzeige Rz 316; Leitner, Handbuch² 93; VwGH 22.01.1985, 84/14/0072.

¹⁶⁶ OGH 01.10.1998, 15 Os 87/98.

¹⁶⁷ OGH 12.02.2004, 12 Os 95/02.

In einer Entscheidung des UFS¹⁶⁸ vom 10. Dezember 2009 hatte der Abgabepflichtige eine Ausgleichszahlung in dargelegter Höhe in der Gewinnermittlung nicht erfasst und somit nicht versteuert. Dadurch, dass er bei der Prüfung lediglich wahrheitsgemäß geführte Bücher vorgelegt hatte, ohne dass er damit einen Hinweis auf seine begangene Verfehlung angegeben hatte, wurden die Anforderungen an die Selbstanzeige nicht erfüllt. Dies stelle keine Darlegung der Verfehlung dar. Die bloße Vorlage von Aufzeichnungen, aus denen der Prüfer selbst die Verfehlung ermitteln müsse, sei nicht ausreichend. Ebenso wenig genügt eine Anzeige mit dem Inhalt, dass zuvor gemachte Angaben unrichtig seien und deren Richtigstellung lediglich angekündigt werde.¹⁶⁹

*Scheil*¹⁷⁰ vertritt weiters die Ansicht, dass keine zulässige konkludente Darlegung der Verfehlung darin zu erblicken sei, wenn sich beispielsweise aus einer Abgabenerklärung implizit ergäbe, dass eine andere Abgabenerklärung falsch gewesen sein muss. Vielmehr müsse der Selbstanzeiger weitere Unterlagen beibringen, die nähere Hinweise auf die Verfehlung liefern. Habe der vermeintliche Selbstanzeiger also zum Beispiel in seinen Einkommensteuererklärungen Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemeldet, für die auch Umsatzsteuer zu entrichten gewesen wäre, lege er dadurch nicht konkludent dar, dass er keine Umsatzsteuererklärungen eingereicht und damit Umsatzsteuer verkürzt habe.

Der bloße Anruf des Täters bei einer Finanzbehörde, bei der dieser dann seine Verfehlung darlegt und den zuständigen Sachbearbeiter um Rat fragt, was nun zu tun sei, woraufhin ihm die Einbringung einer Selbstanzeige geraten wird, ist nicht als Selbstanzeige zu beurteilen.¹⁷¹ Abgesehen davon würde eine später eingebrachte Selbstanzeige, die ebenjenen Sachverhalt darlegt, womöglich an der Kenntnis der Abgabenbehörde und damit an der Rechtzeitigkeit nach § 29 Abs 3 FinStrG scheitern. Gesteht der Täter lediglich im Zuge einer Vernehmung seine Verfehlung, so stellt dies ebenfalls keine rechtswirksame Selbstanzeige dar.¹⁷²

Nach Ansicht von *Leitner*¹⁷³ ist ferner die bloße Nachzahlung verkürzter Abgaben ohne entsprechende Darlegung der Verfehlung grundsätzlich nicht als strafbefreiende

¹⁶⁸ UFS 10.12.2009, FSRV/0048-L/09.

¹⁶⁹ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 6.

¹⁷⁰ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 316.

¹⁷¹ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 316.

¹⁷² OGH 10.09.2002, 14 Os 6/02.

¹⁷³ *Leitner*, Handbuch² 93.

Selbstanzeige zu werten. Im Falle von Selbstberechnungsabgaben könne möglicherweise Anderes gelten – darauf wird aber in Kapitel 8.3. spezifisch eingegangen.

Einer Entscheidung des OGH¹⁷⁴ vom 18. Oktober 1990 zufolge, sowie nach Ansicht von *Leitner*¹⁷⁵, ist die stillschweigende Nachversteuerung im nachfolgenden Veranlagungszeitraum nicht als Selbstanzeige zu werten. Wird beispielsweise die Aufnahme von Rechnungen, die in einen Kalendermonat gehören, pflichtwidrig unterlassen und dieselben in der Erklärung des folgenden Kalendermonats aufgenommen, ist dies nicht als erfolgreiche Selbstanzeige zu werten. Zu einer anderen Beurteilung könne man möglicherweise kommen, wenn diese in der folgenden Umsatzsteuerjahreserklärung aufgenommen werden. Da es sich hierbei um ein Spezialthema handelt, werden solche Fallkonstellationen in Kapitel 9. behandelt werden.

7.2.2. Beispiele aus der Judikatur, die für eine erfolgreiche Darlegung sprechen

Im Gegensatz zur stillschweigenden Nachversteuerung im folgenden Veranlagungszeitraum gilt es nach herrschender Rechtsprechung¹⁷⁶ als erfolgreiche Darlegung der Verfehlung, wenn eine Umsatzsteuervoranmeldung oder Umsatzsteuerjahreserklärung, deren Einbringung bislang pflichtwidrig unterlassen wurde, verspätet eingebracht wird. Dies sei als konkludente Darlegung der Verfehlung zu beurteilen, da schon mit der Nachholung der versäumten Handlung die Verfehlung zum Ausdruck gebracht werde. Eine entsprechende Bestimmung sei zwar im FinStrG in der aktuellen Fassung nicht mehr enthalten, so geht der Finanz- und Budgetausschuss¹⁷⁷ jedoch davon aus, dass diese Regelung, die sich vor der Finanzstrafgesetznovelle 1975 im Rechtsbestand befunden hat, weiterhin Anwendung findet. Auch dieser Thematik ist ein eigenes Unterkapitel gewidmet (siehe Punkt 8.3.).

Die verspätete Meldung von Schenkungen gemäß § 121a Abs 7 BAO sowie die nachträgliche Erfüllung einer Anzeigepflicht gemäß § 120 BAO ist als konkludente Darlegung der Verfehlung zu betrachten. Die Behörde wird dadurch nämlich zwangsläufig

¹⁷⁴ OGH 18.10.1990, 12 Os 115/90.

¹⁷⁵ *Leitner*, Handbuch² 93.

¹⁷⁶ zB VwGH 17.12.2003, 99/13/0083; OGH 18.10.1984, 83/15/0161; OGH 25.08.1998, 11 Os 41/98; OGH 27.08.1998, 12 Os 41/98.

¹⁷⁷ AB 1548 BlgNR 13. GP 2 f.

auf die Verfehlung, die in der pflichtwidrigen Nichtbeachtung der Anzeigepflicht liegt, aufmerksam gemacht.¹⁷⁸

Durch die Darlegung der Verfehlung ist lediglich der abgabenrechtliche Anspruch zu konkretisieren, wodurch in der Folge die richtige Vorschreibung und Entrichtung der verkürzten Abgabe möglich wird. Nicht erforderlich ist, dass der Behörde auch der finanzstrafrechtlich relevante Sachverhalt mitgeteilt wird.¹⁷⁹ Es wird also nicht die Subsumtion unter ein konkretes Tatbild mit all seinen objektiven und subjektiven Merkmalen gefordert.¹⁸⁰ Die Selbstanzeige kann daher neutral erscheinen und braucht nicht direkt auf ein strafrechtliches Fehlverhalten verweisen.¹⁸¹ Ein formelles Schuldeingeständnis ist ebenso wenig notwendig.¹⁸²

Auch die Mitteilung der betroffenen Abgabenart kann unter Umständen unterbleiben. Beispielsweise wird nach *Reger/Hacker/Kneidinger*¹⁸³ die im Rahmen einer wirksamen Selbstanzeige mitgeteilte Verkürzung der Umsatzsteuer nicht nur auf die Umsatzsteuer selbst bezogen: Da mit Verkürzungen an Umsatzsteuer in der Regel auch Gewinnverkürzungen verbunden sind, wirkt sich die Selbstanzeige, die betreffend die Umsatzsteuerhinterziehung eingebracht wurde, auch auf die Gewinnverkürzung und damit auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer aus.¹⁸⁴

Diesbezüglich ist jedoch darauf Bedacht zu nehmen, dass eine solche Mitteilung nur in jenen Fällen unterbleiben kann, wenn der Sachverhalt der Finanzbehörde auch tatsächlich dargelegt wird. Lediglich die Selbstanzeige hinsichtlich der Verkürzung der Umsatzsteuer alleine, beispielsweise durch die Einbringung einer berichtigten Abgabenerklärung, kann für sich nicht ausreichen. Andernfalls entstünde ein Widerspruch zu der oben bereits beschriebenen Ansicht von *Scheil*. Dieser führt nämlich zutreffend aus, dass es nicht Aufgabe der Finanzbehörde sein kann, aus einer berichtigten Erklärung die möglichen Auswirkungen auf andere Erklärungen zu untersuchen. Dies würde dem allgemein anerkannten Grundsatz der Darlegung der Verfehlung widersprechen, wonach die Behörde

¹⁷⁸ *Schrottmeyer in Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 319.

¹⁷⁹ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 129.

¹⁸⁰ *Leitner in Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 10; *Sommergruber/Reger*, FinStrG 188.

¹⁸¹ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 384; *Schrottmeyer in Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 325.

¹⁸² *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 384.

¹⁸³ *Reger/Hacker/Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung I³ (2001), § 29 Rz 9.

¹⁸⁴ *Schrottmeyer in Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 324.

in die Lage versetzt werden muss, ohne aufwändige zusätzliche Erhebungen eine Entscheidung in der Sache selbst treffen zu können und die begangenen Delikte zu individualisieren sind.

7.2.3. *Die (ausdrückliche) Darlegung der Verfehlung versus Beschreibung des zugrunde liegenden Sachverhalts*

Bei Verkürzungsdelikten reiche es nach Ansicht von *Leitner*¹⁸⁵, wenn die richtige Bemessungsgrundlage, die sich aus der Subsumtion des Sachverhalts unter den gegenständlichen Steuertatbestand ergibt, gegenüber der Finanzbehörde bekannt gegeben werde, um beiden inhaltlichen Voraussetzungen (die Darlegung der Verfehlung und die Offenlegung der bedeutsamen Umstände) gerecht zu werden. Sollte es für den Abgabepflichtigen nicht möglich sein, die zuvor (unrichtig) übermittelten Bemessungsgrundlagen betragsmäßig zu berichtigen, weil diesem beispielsweise die Subsumtion des Sachverhalts unter die Abgabennormen unklar ist, so sei es erforderlich, den Sachverhalt verbal zu beschreiben und so der Finanzbehörde die Grundlage für die richtige Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu liefern. Nur in diesen Fällen bestehe eine Pflicht zur Darlegung des zugrunde liegenden Sachverhalts.

Der Täter habe somit bei Verkürzungsdelikten ein Wahlrecht: Einerseits könne er die eingebrachten Erklärungen berichtigen oder noch nicht eingereichte Erklärungen nachreichen, womit er seine Verfehlung, die in der Übermittlung unrichtiger Bemessungsgrundlagen oder der Unterlassung der Einreichung besteht, konkludent darlege. Andererseits stehe es ihm ebenso frei, der Finanzbehörde den zugrunde liegenden Sachverhalt zu schildern, sodass die Finanzbehörde selbst unter Zugrundelegung des übermittelten Sachverhalts die Steuerbemessungsgrundlage ermitteln kann.¹⁸⁶

Bei Selbstbemessungsabgaben ist ferner nach herrschende Rechtsprechung unter gewissen Voraussetzungen die bloße Entrichtung der verkürzten Abgabe ausreichend.¹⁸⁷ Beide inhaltlichen Voraussetzung der Selbstanzeige, die Darlegung der Verfehlung und die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände, werden erfüllt, wenn auf dem

¹⁸⁵ *Leitner*, Handbuch² 93; *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 403.

¹⁸⁶ *Leitner*, Handbuch² 94; *Schrottmeier*, Selbstanzeige² Rz 318; *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 404; *Scheil*, Selbstanzeige Rz 328; *Sommergruber/Reger*, FinStrG 190.

¹⁸⁷ VwGH 18.10.1984, 83/15/0161; VwGH 20.01.2003, 2002/17/0062; OGH 24.06.1999, 11 Os 49/99.

Einzahlungsabschnitt die Abgabenart und der Entrichtungszeitraum der verkürzten Abgabe angegeben werden. Dies gilt sowohl, wenn die entsprechende Selbstberechnungsabgabe insgesamt verspätet eingezahlt wurde, als auch, wenn lediglich der verkürzte Differenzbetrag nachträglich überwiesen wird. Auch eine Täternennung sei hier nicht erforderlich.¹⁸⁸ Auf den Themenkomplex der Selbstbemessungsabgaben im Zusammenhang mit der Selbstanzeige wird in Kapitel 8. einzugehen sein, weshalb in diesem Rahmen nur die relevanten Grundsätze kurz skizziert wurden.

Die kommentarlose Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung erfüllt nach inzwischen einhelliger Meinung¹⁸⁹ die Voraussetzungen einer konkludenten Darlegung der Verfehlung, obwohl es hier an der Zuordnung des verkürzten bzw nicht entrichteten Abgabenbetrages zum jeweiligen Voranmeldungszeitraum fehlt. Eine Darstellung des Sachverhalts wie auch die Täternennung ist nicht erforderlich. (Vermeintliche) Klarheit wurde hier durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 geschaffen, durch das ein neuer § 29 Abs 7 in das System der Selbstanzeigebestimmung eingefügt wurde.

Problematisch ist, dass der Behörde es hier nicht einmal möglich ist, festzustellen, wodurch die Verkürzung bewirkt wurde. Dies kann beispielsweise durch die Anwendung eines zu niedrigen Mehrwertsteuersatzes oder durch die Geltendmachung überhöhter Vorsteuern erfolgen. Eine Schilderung des Sachverhalts soll hier nicht erforderlich sein. Dies steht im Widerspruch zu dem viel zitierten Urteil des OGH¹⁹⁰ vom 29. Juli 1997, das sich ebenfalls zum Teil mit diesem Thema beschäftigt. Es handelt sich hierbei um einen äußerst komplizierten Aspekt der Darlegung der Verfehlung, weshalb diesem unter Punkt 10. ein eigenes Kapitel in dieser Arbeit gewidmet ist. Es sei auf diese Ausführungen verwiesen.

¹⁸⁸ ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 57 f.; *Leitner*, Handbuch² 94; *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 405.

¹⁸⁹ *Leitner*, Handbuch² 94; *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 406 f.

¹⁹⁰ OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96.

7.3. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland

7.3.1. Einleitende Bemerkungen

Wie bereits festgestellt, enthält die Selbstanzeigebestimmung nach § 371 AO keinen expliziten Hinweis auf das Erfordernis einer Darlegung der Verfehlung, hier wird nämlich im Grunde nur die Offenlegung der maßgeblichen Bemessungsgrundlagen gefordert.¹⁹¹ Unterzieht man jedoch Literatur und Rechtsprechung einer genaueren Prüfung, so wird deutlich, dass inhaltlich trotzdem ähnliche Anforderungen an die Selbstanzeige gestellt werden. Diese sollen nun im Überblick dargestellt werden.

In der Folge soll zudem die Frage beantwortet werden, inwieweit eine konkludente Selbstanzeige nach österreichischem, zuvor beschriebenen, Verständnis ihrem Inhalt nach auch in Deutschland zur Straffreiheit führt.

7.3.2. Allgemeines zum Inhalt der Selbstanzeige nach § 371 AO

Auch dem deutschen Verständnis von der Selbstanzeige entspricht es, dass konkludente Mitteilungen an die (zuständige) Finanzbehörde strafbefreiende Wirkung gemäß § 371 AO entfalten können.

Eine Selbstanzeige dient dem Zweck, ursprünglich unrichtige Angaben zu berichtigen, unvollständige Angaben zu ergänzen oder unterlassene Angaben nachzuholen – also in der Richtigstellung des früheren Verhaltens des Täters.

Die Selbstanzeige erfordert inhaltlich nach § 371 AO nämlich (lediglich) die Darlegung der richtigen und vollständigen Besteuerungsgrundlagen (und keine Darlegung der Verfehlung). Die Korrektur muss sich nur auf jene Angaben beziehen, auf die sich die Steuererklärungspflicht grundsätzlich erstreckt und wird damit zumeist in der Übermittlung eines neuen Zahlenwerkes liegen. In diesem Zusammenhang hat der Steuerpflichtige zu erklären, welche steuerlich relevanten Angaben er richtigerweise hätte machen müssen, bzw welche er nachholt.¹⁹²

¹⁹¹ *Webel in Schwarz*, AO § 371 Rz 45; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 61.

¹⁹² *Webel in Schwarz*, AO § 371 Rz 45; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 61.

Die für die Festsetzung der entsprechenden Steuern notwendigen Bemessungsgrundlagen seien derart genau darzulegen, dass die Finanzbehörde diese richtig festsetzen kann. „Der Inhalt der Selbstanzeige muss die Finanzverwaltung grundsätzlich in die Lage versetzen, auf dieser Grundlage den Sachverhalt ohne die weitere gutwillige Mithilfe des Täters aufklären zu können.“¹⁹³ An den Inhalt der Selbstanzeige sind dieselben Anforderungen zu stellen wie an die ursprünglichen Auskunft- und Mitwirkungspflichten.¹⁹⁴ Eine ausdrückliche Angabe, welche früheren Angaben unrichtig oder unvollständig waren ist zwar nicht erforderlich, jedoch empfehlenswert.¹⁹⁵

Die Berichtigung ist derart vorzunehmen, als hätte die Finanzbehörde von vornherein ordnungsgemäß die richtigen Angaben erhalten.¹⁹⁶ Es reicht daher nicht aus, wenn der Selbstanzeiger nur die Quelle seiner Einkünfte bekanntgibt, sich über deren konkreten Umfang jedoch verschweigt. Erforderlich sind nämlich vollständige Zahlenangaben, da diese zur Festsetzung des Abgabenanspruchs unerlässlich seien.¹⁹⁷

Vergleicht man diese Ausführungen mit der österreichischen ständigen Rechtsprechung¹⁹⁸ so ist insofern Einstimmigkeit ersichtlich, als auch der VwGH in seiner ständigen Rechtsprechung fordert, die Behörde müsse aufgrund der nachträglich eingebrachten Unterlagen imstande sein, die Angaben ohne langwierige Nachforschungen so festzusetzen, als ob sie die notwendigen Unterlagen von Anfang an ordnungsgemäß und vollständig bekommen hätte. Auch werden an die konkludente Selbstanzeige ebenfalls grundsätzlich dieselben Anforderungen gestellt wie an eine entsprechende ausdrückliche.

Weiters führen *Breyer*¹⁹⁹ und *Stahl*²⁰⁰ aus, die Angabe steuerlich erheblicher Tatsachen beschränke sich nicht immer lediglich auf die Übermittlung von Beträgen. Es seien

¹⁹³ *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 128 f.; *Mösbauer*, Die Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens als Sperre für die Straffreiheit nach § 371 AO, DStZ 1999, 354 (355); *Himsel* in *Koch/Scholtz*, Abgabenordnung Kommentar⁵ (1996) § 371 Rz 11; *Webel* in *Schwarz*, AO § 371 Rz 47; BGH 20.07.1965, 1 StR 95/65; BGH 14.12.1976, 1 StR 196/76; BGH 13.10.1992, 5 StR 253/92.

¹⁹⁴ *Webel* in *Schwarz*, AO § 371 Rz 41; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 60; *Rolletschke*, Steuerstrafrecht³ Rz 562.

¹⁹⁵ *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 130; BGH 13.11.1952, 3 StR 39/52.

¹⁹⁶ BGH 11.11.1958, 1 StR 370/58; *Rüping* in *Hübschmann/Heppmann/Spitaler*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar (2012) § 371 AO Rz 67; *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 50 f.

¹⁹⁷ BGH 20.05.2010, 1 StR 577/09; *Blesinger* in *Kühn/Wedelstädt*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar²⁰ (2011) § 371 AO Rz 5.

¹⁹⁸ VwGH 22.1.1985, 84/14/0072; VwGH 29.09.1993, 89/13/0159; VwGH 27.02.2000, 97/15/0170.

¹⁹⁹ *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige (1999) 189.

²⁰⁰ *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 131.

vielmehr weitere Informationen für die steuerliche Beurteilung anzugeben. Beispielsweise müsse der Selbstanzeiger im Bereich der Einkommensteuer Angaben machen, die eine Qualifizierung der Einkunftsart ermöglichen, sollte dieser steuerliche Relevanz zukommen.

Wie auch in Österreich hat die Selbstanzeige in Deutschland kein formelles Schuldeingeständnis zu enthalten, genauso wenig wie den Hinweis auf ein strafrechtlich relevantes Verhalten.²⁰¹

In der Folge sollen einige Beispiele aus der deutschen Judikatur und Literatur angeführt werden, die den inhaltlichen Anforderungen der Selbstanzeige entsprochen haben oder eben nicht, sowie – wenn möglich – ein Vergleich zu österreichischer Rechtsprechung gezogen werden.

7.3.3. Die nachträgliche Einreichung einer Steuererklärung

Wurde die Einreichung einer Steuererklärung bisher unterlassen und reicht der Abgabepflichtige nunmehr eine entsprechende Erklärung ein, so ist diese Vorgehensweise als strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 AO hinsichtlich der bisher unterlassenen Erklärung zu sehen.²⁰²

Eine solche Vorgehensweise entspricht, wie bereits unter Punkt 7.2.1.2. beschrieben, auch der zulässigen Vorgehensweise in Österreich.²⁰³

7.3.4. Die Beantragung einer Betriebs- bzw Außenprüfung

Die bloße Beantragung der Durchführung einer Betriebsprüfung gilt nach deutscher herrschender Meinung nicht als Selbstanzeige.²⁰⁴

²⁰¹ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 66; Webel in Schwarz, AO § 371 Rz 42.

²⁰² Jäger in Klein, Abgabenordnung Kommentar¹¹ (2012) § 371 Rz 30, Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 68; Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 6; BGH 02.12.2008, 1 StR 344/08.

²⁰³ zB VwGH 17.12.2003, 99/13/0083; OGH 18.10.1984, 83/15/0161; OGH 25.08.1998, 11 Os 41/98; OGH 27.08.1998, 12 Os 41/98.

²⁰⁴ Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 7; Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 132; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 73.

Dies entspricht auch der Ansicht der Judikatur in Österreich, in diesem Zusammenhang sei auf das bereits erläuterte Urteil des VwGH²⁰⁵ vom 29. September 1993 verwiesen.

7.3.5. Die kommentarlose Übergabe von Buchhaltungsunterlagen

Die bloße Übergabe von Buchhaltungsunterlagen an das Finanzamt entspricht nicht den inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige nach § 371 AO, sofern der Steuerpflichtige nicht gleichzeitig eine Erläuterung hinsichtlich der bisher nicht in die Steuererklärung aufgenommenen Bereiche anschließt.²⁰⁶

Der VwGH²⁰⁷ hat in seiner Entscheidung vom 22. Jänner 1985, wie auch der UFS²⁰⁸ am 10. Dezember 2009, genauso entschieden, indem er meinte, die bloße Übermittlung von Buchhaltungsunterlagen könne den inhaltlichen Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung nicht gerecht werden. Es ist daher weder in Österreich noch in Deutschland möglich, durch die ausschließliche Übergabe von Buchhaltungsunterlagen, aus der die begangenen Finanzvergehen und Bemessungsgrundlagen des Abgabepflichtigen hervorgehen, Straffreiheit zu erwirken. Dies übersteigt die Anforderungen, die an die Behörde zwecks eigener Nachforschungen gestellt werden können, bei weitem.

7.3.6. Die stillschweigende Veranlagung im nachfolgenden Veranlagungszeitraum

Die stillschweigende Nachversteuerung im folgenden Veranlagungszeitraum ist nach einhelliger deutscher Rechtsauffassung²⁰⁹ grundsätzlich nicht als Selbstanzeige zu werten.

Werden beispielsweise die in einer Einkommensteuererklärung verschwiegenen Einkünfte stillschweigend in der Einkommensteuererklärung des Folgejahres berücksichtigt, so liegt keine strafbefreiende Selbstanzeige vor: Die Jahreserklärung, in der die Verkürzung

²⁰⁵ VwGH 29.09.1993, 89/13/0159.

²⁰⁶ Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 7; BGH 10.10.1990, 1 StE 8/89; BGH 24.10.1990, 3 StR 16/90; Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 132; Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 371 Rz 67, 77; Kohlmann, Steuerstrafrecht § 371 Rz 64.7.

²⁰⁷ VwGH 22.01.1985, 84/14/0072.

²⁰⁸ UFS 10.12.2009, FSRV/0048-L/09.

²⁰⁹ Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 7; BGH 18.10.1956, 4 StR 166/55; BGH 25.09.1959, 4 StR 332/59; Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 132; Himsel in Kock/Scholtz, AO⁵ § 371 Rz 13; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 72; Webel in Schwarz, AO § 371 Rz 47a.

bewirkt wurde, wird damit nämlich nicht berichtet. Der Behörde müsse es möglich sein, zu erkennen, dass die ursprünglich eingereichten Angaben unrichtig waren und richtig gestellt würden.²¹⁰ Dies könne nach Ansicht von *Kohlmann*²¹¹ auch dadurch geschehen, dass der zugrunde liegende Sachverhalt skizziert werde.

Anderes gilt nach deutscher Rechtslage im Bereich der Umsatzsteuervoranmeldungen sowie der Lohnsteuervoranmeldungen. Hier liege beispielsweise immer dann eine wirksame Selbstanzeige vor, wenn ein nicht erfasster Umsatz in der nächsten Umsatzsteuervoranmeldung (desselben Jahres) berücksichtigt würde.²¹² Diese in Deutschland vertretene Rechtsauffassung steht im Widerspruch zu der Rechtsprechung und Literatur in Österreich. Einer Entscheidung des OGH²¹³ vom 18. Oktober 1990 zufolge sowie nach Ansicht von *Leitner*, ist die stillschweigende Nachversteuerung im nachfolgenden Veranlagungszeitraum nicht als Selbstanzeige zu werten.²¹⁴

7.3.7. Die bloße Nachzahlung verkürzter Beträge

Die bloße Nachzahlung verkürzter Steuerbeträge kann (auch nach deutscher Rechtsansicht) nicht als strafbefreiende Selbstanzeige gelten.²¹⁵

Diese Rechtsauffassung entspricht auch der *Leitners*²¹⁶ in Bezug auf die österreichische Rechtslage, wonach die bloße Nachzahlung verkürzter Abgaben ohne entsprechende Darlegung der Verfehlung grundsätzlich nicht als strafbefreiende Selbstanzeige zu werten sei.

Möglich sei es jedoch nach Ansicht von *Joecks*²¹⁷ und *Kohlmann*²¹⁸, dass die Berichtigung „auf einem für die Finanzkasse bestimmten Zahlenabschnitt bzw mit dem

²¹⁰ *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 72 f; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 64.4.

²¹¹ *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 64.4.

²¹² *Vogelberg*, Die Selbstanzeige im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 6; *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 138 f., *Webel* in *Schwarz*, AO § 371 Rz 47c.

²¹³ OGH 18.10.1990, 12 Os 115/90.

²¹⁴ *Leitner*, Handbuch² 93; OGH 18.10.1990, 12 Os 115/90.

²¹⁵ *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 74; *Himsel* in *Kock/Scholtz*, AO⁵ § 371 Rz 13; *Rüping* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 67, 77; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 64.8; BGH 25.09.1959, 4 StR 332/59.

²¹⁶ *Leitner*, Handbuch² 93.

²¹⁷ *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 74.

²¹⁸ *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 64.8.

Überweisungsträger erfolgt“. Ohne derartigen Hinweis sei die Finanzbehörde nicht einmal in der Lage den eingegangenen Betrag richtig zu verbuchen. Diese Rechtsansicht entspricht insbesondere der des Finanz- und Budgetausschusses²¹⁹ zur Finanzstrafgesetznovelle 1975 und der Rechtsprechung²²⁰, wonach die bloße Einzahlung bei Selbstbemessungsabgaben als konkludente Selbstanzeige ausreicht. Auch hier herrscht damit Gleichklang zwischen dem deutschen und dem österreichischen Verständnis.

7.3.8. Der undifferenzierte Hinweis auf ein Finanzvergehen

Der undifferenzierte Hinweis auf nicht erfasste Einkünfte oder Umsätze, ohne konkrete Angabe der entsprechenden Zahlen oder abstrakt ohne Bezug auf eine konkrete Tat, gilt nicht als strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 AO.²²¹

So auch der OGH²²² am 1. Oktober 1998: Erklärt nämlich der vermeintliche Selbstanzeiger im Rahmen der Darlegung der Verfehlung nur, „*Schwarzumsätze in größerem Umfang*“ lukriert zu haben, sei dies mangels konkreter und präziser Angaben nicht ausreichend.

Wird jedoch eine Selbstanzeige gemäß § 371 AO hinsichtlich Körperschaftsteuer, Einkommensteuer sowie Gewinnfeststellungserklärungen eingebracht, bedürfe es keiner ausdrücklichen Berichtigung betreffend die Gewerbesteuer, da diese der Berechnung der Gewerbesteuer zugrunde gelegt werden.²²³

Dies sehen auch *Reger/Hacker/Kneidinger*²²⁴ und *Schrottmeyer*²²⁵ in Bezug auf die österreichische Rechtslage so, indem sie sagen, (beispielsweise) Verkürzungen an Umsatzsteuer würden sich nicht nur auf die Umsatzsteuer selbst, sondern auch auf Gewinnverkürzungen, sowie auf Einkommens- und Körperschaftsteuer auswirken.

²¹⁹ AB 1548 BlgNR 13. GP 2.

²²⁰ VwGH 18.10.1984, 83/15/0161; VwGH 20.01.2003, 2002/17/0062; UFS 05.12.2008, FSRV/0017-W/08; UFS 22.09.2008, FSRV/0038-L/07.

²²¹ *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 132; *Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 77; BGH 20.07.1965, 1 StR 95/65.

²²² OGH 01.10.1998, 15 Os 87/98.

²²³ *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 133.

²²⁴ *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstrafgesetz I³ § 29 Rz 9.

²²⁵ *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 324.

7.3.9. *Ergebnis des Rechtsvergleichs*

Ich hoffe, mit diesem kurzen Ausflug in die deutsche Literatur und Rechtsprechung einen Eindruck dafür vermittelt zu haben, dass die deutsche Selbstanzeigebestimmung zwar nicht ausdrücklich eine Darlegung der Verfehlung fordert, jedoch im Ergebnis inhaltlich meist zu ähnlichen Ergebnissen in Bezug auf die konkludente Selbstanzeige kommt.

Einen wirklich gravierenden Unterschied in der Auslegung der Bestimmungen stellt lediglich die stillschweigende Besteuerung im nachfolgenden Veranlagungszeitraum im Bereich der Umsatzsteuer dar. Hier sei somit Vorsicht geboten. Einen interessanten Aspekt im Zusammenhang mit dem Rechtsvergleich der inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige bildet auch die Einreichung (berichtigter) Jahreserklärungen. Diese werden in der Folge im Zusammenhang mit den entsprechenden Ausführungen zur österreichischen Rechtslage erläutert.

7.4. **Zwischenergebnis**

Nun sollen betreffend die Zulässigkeit einer konkludenten Darlegung der Verfehlung die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Der Begriff der konkludenten Selbstanzeige beschreibt Fallkonstellationen, in denen der Finanzbehörde das Zuwiderhandeln gegen die Abgabenvorschriften bloß implizit, beispielsweise durch die Einreichung korrigierter Steuererklärungen, durch die verspätete erstmalige Einbringung von Erklärungen oder durch Übermittlung einer sonstigen Mitteilung an die Finanzbehörde mitgeteilt wird, aus der lediglich schlüssig hervorgeht, dass Abgaben hinterzogen oder ein sonstiger finanzstrafrechtlich relevanter Sachverhalt verwirklicht wurde und damit eine Verfehlung zum Ausdruck kommt.
- ◆ Die konkludente Darlegung der Verfehlung gilt als zulässig, trotzdem hat sie denselben inhaltlichen Anforderungen wie eine entsprechende ausdrückliche Mitteilung gerecht zu werden.
- ◆ Der bloße Hinweis auf „*nicht entrichtete Umsatzsteuer*“ reicht als Darlegung der Verfehlung nicht aus. Der Behörde wird nämlich nicht mitgeteilt, durch welche

Handlungen es zu der Verkürzung gekommen ist. Ebenso wenig genügt es, wenn angegeben wird, dass „*Einnahmen an dritte Personen weitergegeben*“ wurden, da sich aus dieser Mitteilung nicht ergäbe, dass der Selbstanzeige diese pflichtwidrig nicht in seiner Abgabenerklärung berücksichtigt hatte.

- ◆ Die Aufforderung an die Finanzbehörde, bei dem jeweiligen Abgabepflichtigen eine Betriebsprüfung durchzuführen, wird nicht als strafbefreiende Selbstanzeige gewertet.
- ◆ Durch die Übermittlung von Buchhaltungsunterlagen, aus denen die Verfehlung hervorgehen soll, wird den Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung nicht entsprochen, da die Abgabenbehörde intensive Nachforschungen anstellen müsste, um die tatsächliche Verfehlung zu ermitteln.
- ◆ Es reicht nicht aus, wenn sich aus einer Erklärung ergibt, dass eine vorangegangene Erklärung falsch gewesen sein muss. Dadurch wird die Verfehlung nicht ausreichend dargelegt, es sind vielmehr weitere Unterlagen beizubringen um der Abgabenbehörde die Verfehlung zur Kenntnis zu bringen.
- ◆ Die stillschweigende Nachversteuerung im folgenden Veranlagungszeitraum entfaltet keine strafbefreiende Wirkung, da der Behörde die Verfehlung nicht zur Kenntnis gebracht wird.
- ◆ Die bloß verspätete Einreichung einer Abgabenerklärung ist als konkludente Selbstanzeige zu beurteilen. Der Abgabenbehörde wird die Verfehlung durch die Nachholung der versäumten Handlung zur Kenntnis gebracht. Ebenso die nachträgliche Erfüllung einer Anzeigepflicht.
- ◆ Nicht erforderlich ist es, dass der Behörde der finanzstrafrechtlich relevante Sachverhalt bzw ein formelles Schuldeingeständnis mitgeteilt wird. Die Selbstanzeige kann und soll daher möglichst neutral erfolgen und braucht nicht auf ein konkretes strafrechtliches Fehlverhalten verweisen.

- ◆ Bei Selbstbemessungsabgaben reicht es für die strafbefreiende Wirkung nach § 29 FinStrG aus, wenn auf dem Zahlungsabschnitt Abgabenart und -Zeitraum bekannt gegeben werden.

- ◆ Auch wenn § 371 AO keine Darlegung der Verfehlung fordert, so kommt die deutsche Rechtsprechung und Literatur oftmals dennoch zum selben Ergebnis hinsichtlich der inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige wie die österreichische. Ausgenommen seien Fallkonstellationen der stillschweigenden Nachversteuerung im folgenden Veranlagungszeitraum. Diese werden nämlich nach deutscher Rechtsansicht, im Gegensatz zu der in Österreich vertretenen, als strafbefreiend angesehen.

8. DIE KONKLUDENTE DARLEGUNG DER VERFEHLUNG BEI SELBSTBEMESSUNGSABGABEN

8.1. Einleitende Bemerkungen

Um die Besonderheiten im Zusammenhang mit der Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben zu hinterfragen, ist in erster Linie festzustellen, was der Begriff „Selbstbemessungsabgaben“ bedeutet bzw welche Abgaben unter diesen zu subsumieren sind.

8.2. Der Begriff „Selbstbemessungsabgaben“

Der Begriff „Selbstbemessungsabgaben“ umschreibt jene Abgaben, bei denen der Steuerpflichtige die Bemessungsgrundlage für die zu entrichtenden Steuern selbst zu berechnen und an das Finanzamt abzuführen hat. Dabei geht der Berechnung und Entrichtung kein abgabenrechtliches Festsetzungsverfahren voraus.²²⁶

Der Terminus „Selbstbemessungsabgaben“ ist als Gegensatz zu dem der „bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben“ zu sehen. Letztere werden durch das Finanzamt mittels Bescheid festgesetzt, der Abgabepflichtige teilt dem Finanzamt lediglich die Berechnungsgrundlagen mit, dieses stellt dann die Höhe der zu entrichtende Abgabe fest.
227

Der Abgabepflichtige kann nur zur Berechnung und Entrichtung einer Abgabe verhalten sein, bei der es auch tatsächlich zu einer Zahllast kommen kann. Unterbleibt die entsprechende Entrichtung wird eine Abgabenverkürzung verwirklicht. Die Hinterziehung von Selbstbemessungsabgaben umschreibt daher immer die Begehung eines Verkürzungsdelikts. Auf die entsprechenden Ausführungen betreffend die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung bei diesen sei grundsätzlich verwiesen.

Unter Selbstbemessungsabgaben sind mitunter folgende Abgaben(-arten) zu subsumieren:

- (1) Umsatzsteuervorauszahlungen gemäß § 21 Abs 1 UStG 1994,

²²⁶ Ritz, BAO⁴ § 201 Rz 4.

²²⁷ RAE, Richtlinien für die Abgabeneinhebung Rz 5.

- (2) Lohnsteuer gemäß § 79 Abs 1 EStG 1988,
- (3) Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 79 Abs 1 EStG 1988,
- (4) Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen gemäß § 43 Abs 1 FLAG 1967,
- (5) Alkoholsteuer gemäß § 10 Abs 1 AlkStG,
- (6) Biersteuer gemäß § 10 BierStG,
- (7) Kammerumlage gemäß § 122 Abs 1 und 7 WKG,
- (8) Gesellschaftsteuer gemäß § 10a KVG,
- (9) Kapitalertragsteuer gemäß § 95 f EStG,
- (10) Kraftfahrzeugsteuer gemäß § 6 Abs 3 KfzStG 1992,
- (11) Glückspielabgabe gemäß §§ 17 Abs 5, 29 Abs 1 und 59 Abs 3 GSpG,
- (12) Grunderwerbsteuer gemäß § 13 GrEStG,
- (13) Mineralölsteuer gemäß § 23 MinStG,
- (14) Gebühren gemäß § 191 Abs 3 letzter Satz MineralrohstoffG,
- (15) Normverbrauchsabgabe gemäß § 11 Abs 1 NoVAG 1991,
- (16) Schaumweinsteuer gemäß § 7 Abs 5 SchwStG 1995,
- (17) Sicherheitsabgabe gemäß § 15 Abs 3 LuftfahrtsicherheitsG,
- (18) Flugabgabe nach dem § 7 Abs 2 FlugAbgG,
- (19) Tabaksteuer gemäß § 12 TabStG 1995,
- (20) Werbeabgabe gemäß § 4 Abs 1 WerbeabgG,
- (21) Gebühren gemäß § 33 TP 5 Abs 5, § 33 TP 8 Abs 4, § 33 TP 17 Abs 3 und § 33 TP 22 Abs 6 GebG,
- (22) Kohleabgabe gemäß § 6 Abs 1 KohleAbgG,
- (23) Beiträge nach dem § 9 Abs 2 AlSaG,
- (24) Stiftungseingangsteuer gemäß § 3 Abs 1 StiftEG,
- (25) Versicherungssteuer gemäß § 5 iVm § 8 VersStG,
- (26) Elektrizitätsabgabe gemäß § 5 Abs 1 Elektrizitätsabgabegesetz,
- (27) Erdgasabgabe gemäß § 6 Abs 1 Erdgasabgabegesetz.²²⁸

Von den soeben aufgezählten Abgaben ist der Anwendungsbereich der Selbstanzeigebestimmung bei der Umsatzsteuer am größten. Daher sind auch in der

²²⁸ RAE, Richtlinien für die Abgabeneinhebung Rz 5; Ritz, BAO⁴ § 201 Rz 4; Dorazil/Harbich in Tannert, FinStrG § 29 Anm 22.

Vergangenheit die meisten relevanten höchstgerichtlichen Entscheidungen betreffend Selbstanzeigen im Zusammenhang mit Verkürzungen an Umsatzsteuer ergangen.²²⁹ Ferner gibt es zahlreiche Selbstbemessungsabgaben nach landesrechtlichen Vorschriften.²³⁰ Seit dem Abgabenverwaltungsreorganisationsgesetz 2009²³¹ wurde die Selbstanzeigebestimmung auch auf diese ausgeweitet.²³² Eine Aufzählung der zahlreichen landesrechtlichen Vorschriften kann in diesem Rahmen jedoch nicht erfolgen.

Anzumerken ist hier, dass obwohl hinsichtlich der Umsatzsteuer gemäß § 21 Abs 3 UStG eine Festsetzung mit Bescheid erfolgt, dieser Umstand keinen Einfluss auf die Qualifikation derselben als Selbstbemessungsabgabe und damit auch auf die Bestimmungen über die Fälligkeit hat. Der Unterschied zwischen Selbstbemessungsabgaben und bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben liegt nämlich auch im Zeitpunkt der Fälligkeit. Nur Selbstbemessungsabgaben werden erst *nach* ihrem Fälligkeitstag festgesetzt. Dies gilt auch für die Veranlagung der Umsatzsteuerjahreserklärung, die Umsatzsteuerschuld wird nämlich bereits vor Erlassung des entsprechenden Bescheides fällig.²³³

8.3. Die Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben: "vereinfachte" Darlegung

Im folgenden Kapitel soll die Frage behandelt werden, worin bei Selbstbemessungsabgaben die Darlegung der Verfehlung zu bestehen hat.

8.3.1. Die Rechtslage nach § 29 FinStrG iduF 1958

§ 29 Abs 2 letzter Satz FinStrG in seiner ursprünglichen Fassung lautete wie folgt: „*Als rechtzeitig erstattete Selbstanzeige gilt es ferner, wenn die nicht zeitgerecht geleisteten, im § 48 Abs 1 lit a genannten Schuldigkeiten an Abgaben, Abgabenabführen, Vorauszahlungen und Abschlagszahlungen noch vor Beginn der abgabenbehördlichen Prüfung entrichtet werden.*“²³⁴

²²⁹ Leitner in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 11.

²³⁰ Ritz, BAO⁴ § 201 Rz 4a.

²³¹ BGBl I 2009/20.

²³² Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴, § 29 Rz 3a.

²³³ BMF 18.10.2005, 05 2202/1-IV/5/03; Ruppe/Achatz, Umsatzsteuergesetz Kommentar⁴ (2011) § 21 Rz 23.

²³⁴ BGBl 1958/129.

In § 48a Abs 1 lit a FinStrG iduF waren die Finanzordnungswidrigkeiten geregelt, die sich heute in § 49 Abs 1 lit a FinStrG finden. Es handelt sich hierbei um die pflichtwidrige Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen. Sanktioniert wird das Versäumen eines Zahlungstermins. Berücksichtigt man nun, dass es sich bei der in § 48 Abs 1 lit a FinStrG iduF bzw in § 49 Abs 1 lit a genannten Abgabe um eine Selbstbemessungsabgabe (nämlich die Umsatzsteuer) handelt, führt dies zu folgenden Schlussfolgerungen in Bezug auf die (konkludente) Darlegung der Verfehlung:

Erstens war ganz offensichtlich die Rechtslage nach dem FinStrG iduF so gelegen, dass im Falle von Selbstbemessungsabgaben durch die bloße (rechtzeitige) Einzahlung der entsprechenden Abgaben bereits die inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige erfüllt wurden. Wie bereits festgestellt umschreibt der Begriff „Selbstanzeige“ ausschließlich die Darlegung der Verfehlung nach § 29 Abs 1. Daraus kann man schließen, dass die bloße Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben nach der Rechtslage des FinStrG iduF als konkludente Darlegung der Verfehlung zu werten war.

Zweitens bezieht sich gemäß § 29 Abs 1 FinStrG iduF die strafbefreiende Wirkung der bloßen Einzahlung bei Selbstbemessungsabgaben lediglich auf Abgaben im Sinne des § 48 Abs 1 lit a FinStrG iduF bzw dem heutigen § 49 Abs 1 lit a. Es stellt sich daher die Frage, ob die bloße Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben als konkludente Darlegung der Verfehlung lediglich bei – den genannten? – Finanzordnungswidrigkeiten möglich sein, oder ob diese Einschränkung versehentlich erfolgte und ganz grundsätzlich bei Selbstbemessungsabgaben die strafbefreiende Wirkung durch nachträgliche Einzahlung eintreten soll. Die Gesetzesmaterialien zum FinStrG idF 1958/129 lassen eine diesbezügliche Erläuterung der Ratio der Bestimmung vermissen.

Aus diesem recht unverständlichen Gesetzestext können drei mögliche Interpretationen abgeleitet werden:

- (1) Die bloße Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben ist ausschließlich für die Finanzordnungswidrigkeiten in § 48 Abs 1 lit a FinStrG iduF bzw in § 49 Abs 1 lit a der aktuellen Fassung vorgesehen (strenge Interpretationslinie).

- (2) Die bloße Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben steht für alle Finanzordnungswidrigkeiten offen (gemäßigte Interpretationslinie).
- (3) Die Einschränkung auf (bestimmte) Finanzordnungswidrigkeiten erfolgte versehentlich. Die bloße Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben ist unabhängig von dem begangenen Delikt möglich (weite Interpretationslinie).

Der strengen Interpretationslinie ist im Vergleich zur gemäßigten entgegenzuhalten, dass in der Systematik des FinStrG idF 1958/129 nur in ebenjenem § 48 Abs 1 lit a überhaupt Finanzordnungswidrigkeiten beschrieben und sanktioniert wurden. Die Vielfalt der Finanzordnungswidrigkeiten nach der aktuellen Rechtslage wurde schon unter Punkt 6.4. beschrieben. Im Gesetzestext von 1958 fanden sich aber nur jene Finanzordnungswidrigkeiten, auf die auch in § 29 Abs 2 letzter Satz verwiesen wurde, die §§ 49a, 50 und 51 FinStrG wurden erst später in die Reihe der Finanzordnungswidrigkeiten aufgenommen und waren daher in der Stammfassung noch gar nicht enthalten. Daraus kann man ableiten, dass der historische Gesetzgeber *grundsätzlich* die Begehung von Finanzordnungswidrigkeiten durch bloße Entrichtung der betroffenen Abgabe bei Selbstbemessungsabgaben straffrei wissen wollte.

Auf das FinStrG in der derzeitigen Fassung umgelegt bedeutet dies, dass betreffend jeglicher Finanzordnungswidrigkeit, die die Verkürzung von Selbstbemessungsabgaben sanktioniert, durch bloße Entrichtung Straffreiheit erlangt werden kann.

Mit der Frage, ob diese historische Bestimmung auf Finanzordnungswidrigkeiten im Allgemeinen oder überhaupt auf jegliches Finanzvergehen Anwendung findet, haben sich bereits *Lager/Komarek/Wais* und *Scheil*²³⁵ ausgiebig auseinander gesetzt.

Nach Ansicht von *Lager/Komarek/Wais*²³⁶ handelt es sich bei der Einschränkung der strafbefreienden Wirkung auf Finanzordnungswidrigkeiten nach § 48 Abs 1 lit a FinStrG iduF um ein Versehen des Gesetzgebers. Als pönalisiertes Verhalten sei bei Finanzordnungswidrigkeiten nach § 48 Abs 1 lit a FinStrG aF das Versäumen eines Zahlungstermins zu werten, sollte sich der Abgabepflichtige in diesem Zusammenhang auch wegen einer Abgabenhinterziehung nach § 33 durch Verletzung einer Anzeige-,

²³⁵ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 325.

²³⁶ *Lager/Komarek/Wais*, Finanzstrafgesetz (1963), § 29 Abs 2 Satz 2 und 3 FinStrG.

Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht strafbar gemacht haben. Eine diesbezügliche Differenzierung zwischen Finanzordnungswidrigkeiten und sonstigen Finanzvergehen sei nicht einsehbar. Die strafbefreiende Wirkung sei daher auch im Falle der Verwirklichung des Tatbestands der Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG iduF zu bejahen.²³⁷

Außerdem würde es bereits aus systematischen Gründen keinen Sinn machen, die strafbefreiende Wirkung lediglich auf die Begehung von Finanzordnungswidrigkeiten zu beschränken. Bei der Verwirklichung einer Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG iduF aufgrund der Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht muss schon begrifflich immer auch eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 48 Abs 1 lit a FinStrG iduF verwirklicht worden sein, die die Verletzung des Zahlungstermins sanktioniert. Letztere wird ja deshalb durch die Abgabenhinterziehung konsumiert²³⁸. Es ist folglich nicht einsehbar, weshalb nur die Strafbarkeit aufgrund der Finanzordnungswidrigkeit entfallen sollte. Diese Vorschrift wäre dadurch jeder Sinnhaftigkeit entzogen, da die Strafbarkeit nach § 33 FinStrG bestehen bliebe. Im Ergebnis ist § 29 Abs 2 letzter Satz FinStrG iduF daher derart auszulegen, dass immer dann, wenn die Verwirklichung einer Finanzordnungswidrigkeit auch eine Strafbarkeit nach § 33 FinStrG iduF begründet, im Falle einer wirksamen Selbstanzeige Strafflosigkeit hinsichtlich *beider* Delikte eintreten muss.

Weiters würde die daher gezwungenermaßen vorzunehmende Differenzierung zwischen Finanzordnungswidrigkeiten einerseits (beispielsweise die Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen) und Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG andererseits (die durch die Nichtabgabe der Umsatzsteuervoranmeldung vorsätzlich bewirkte Verkürzung von Umsatzsteuer) bereits eine Vorwegnahme der finanzstrafrechtlichen Subsumtion bedeuten. Würden beispielsweise fahrlässig Umsatzsteuervoranmeldungen nicht eingebracht, wäre dieses Zuwiderhandeln gegen die Abgabenvorschriften als Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a zu behandeln. Hat derselbe Abgabepflichtige durch die pflichtwidrige Nichtabgabe jedoch aufgrund eines entsprechenden Vorsatzes Verkürzungen am Umsatzsteuer bewirkt, verwirklichte er hingegen eine Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs 1 lit a FinStrG. Eine Abgrenzung, ob die konkludente Selbstanzeige durch nachträgliche Einreichung der

²³⁷ Scheil, Selbstanzeige Rz 325.

²³⁸ Seiler/Seiler, FinStrG³ § 29 Rz 10.

Umsatzsteuervoranmeldung und entsprechender Entrichtung als Finanzordnungswidrigkeit mit Straffreiheit belohnt würde oder als (vorsätzliche) Abgabenhinterziehung einem Geständnis gleichkäme, würde einzig und alleine von der Beurteilung des subjektiven Tatbestands abhängen. Es kann jedoch nicht Aufgabe des Abgabepflichtigen sein, die richtige finanzstrafrechtliche Subsumtion vorzunehmen und dann entweder berichtigte Erklärungen einzureichen oder eine verbale Darlegung der Verfehlung der Erklärung anschließen zu müssen. Noch dazu kann es für den Abgabepflichtigen mitunter schwer zu beurteilen sein, ob die Finanzbehörde in der Folge von vorsätzlichem oder bloß fahrlässigem Handeln ausgehen wird.

*Scheil*²³⁹ kann die Einschränkung auf Finanzordnungswidrigkeiten nach § 48 Abs 1 lit a FinStrG aF dagegen sehr wohl nachvollziehen. Er führt aus, dass es nach Ansicht des historischen Gesetzgebers wohl keinen Sinn gemacht hätte, wenn der Täter seine Verfehlung, die ausschließlich darin besteht, die Entrichtung oder Abfuhr der fälligen Selbstbemessungsabgabe versäumt zu haben, ausdrücklich darlegen müsste. In diesem Falle sei nämlich nach § 29 Abs 4 FinStrG iduF vorgesehen, dass dem Abgabepflichtigen eine angemessene Frist für die Entrichtung der Abgabe gesetzt werden müsse. Dadurch hätte der Täter im Ergebnis jedoch noch mehr Zeit, die Entrichtung nachzuholen, wodurch die Verletzung des geschützten Rechtsgut, nämlich die rechtzeitige Abfuhr der entsprechenden Selbstbemessungsabgabe, im Ergebnis nur noch länger aufrecht erhalten würde. Dies ist nach Ansicht von *Scheil* der Grund für die Fiktion der Darlegung der Verfehlung in § 29 Abs 2 letzter Satz FinStrG iduF. Ziel ist es schlichtweg, dass der Täter die gebotene Handlung ehestmöglich nachhole.

Die Unterscheidung zwischen Finanzordnungswidrigkeiten nach § 48 Abs 1 lit a FinStrG aF und Abgabenhinterziehungen nach § 33 FinStrG aF sei vor diesem Hintergrund sinnvoll. Im Falle der Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nach § 33 FinStrG aF sei auch dann bei Selbstbemessungsabgaben zwingend ein Abgabenbescheid zur Festsetzung der Abgabe zu erlassen, wenn der Abgabepflichtige gar keine Abgabenerklärung eingereicht habe bzw sich die Selbstberechnung als nicht richtig erweise. Das Argument, das darin begründet ist, dass durch die bloße Einzahlung die Verletzung des geschützten Rechtsgut abgekürzt würde, kann hier nach Ansicht von *Scheil*

²³⁹ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 327.

daher nicht schlagend werden, da die Behörde ohnehin einen entsprechenden Bescheid erlassen müsste.

Er vertritt daher die Auffassung, die nachträgliche Entrichtung bzw Abfuhr einer Selbstbemessungsabgabe solle bis zu dem Zeitpunkt, bis zu dem auch eine ausdrückliche Darlegung der Verfehlung rechtzeitig wäre, nur dann als Selbstanzeige gelten, wenn sich der Täter nur die Unterlassung der rechtzeitigen Entrichtung oder Abfuhr zuschulden kommen ließe und somit eine Finanzordnungswidrigkeit nach § 48 Abs 1 lit a FinStrG aF verwirkliche, nicht jedoch Finanzdelikte wie § 33 FinStrG.

Scheil misst jedoch unzutreffender Weise der Tatsache, dass das FinStrG in der angesprochenen ursprünglichen Fassung von 1958 wohl nicht auf die Vorschriften der BAO Bezug nehmen konnte, zu wenig Bedeutung bei. Die BAO in ihrer ursprünglichen Fassung ist erst 1961 – also drei Jahre nach Inkrafttreten der angesprochenen finanzstrafrechtlichen Bestimmung – in Kraft getreten. Der Willen des Gesetzgebers, den *Scheil* versucht zu ermitteln, kann daher logischerweise nicht auf die Erfordernisse der BAO Bezug genommen haben. Seine Ausführungen, dass das Argument, dass durch die bloße Einzahlung die Verletzung des geschützten Rechtsgut abgekürzt würde nicht angewendet werden, da die Behörde ohnehin einen Abgabenbescheid erlassen müsse, sind daher in diesem Zusammenhang als nicht schlüssig anzusehen.

Bis zum Inkrafttreten der BAO in ihrer ursprünglichen Fassung von 1961, war in Österreich die Abgabenordnung vom 22. Mai 1931, eingeführt durch die Verordnung vom 14. April 1938 des Deutsches RGBI I, 389, in Geltung.

Auch diese beinhaltete bereits sogenannte Selbsterrechnungserklärungen, beispielsweise bei der Umsatzsteuer oder Lohnsteuer, bei der der Steuerpflichtige dem Finanzamt die Bemessungsgrundlagen für die ihm obliegende Steuerlast mitteilte, diese selbst errechnete und abführte. Eine abweichende Festsetzung der Steuer blieb zwar möglich, war aber nicht verpflichtend vorgesehen.²⁴⁰ Es findet sich jedoch keine den § 201 f BAO entsprechende Bestimmung, wonach bei Verletzung einer Anzeige-, Offenlegungs- oder Wahrheitspflicht nach § 33 FinStrG iduF (auch hinsichtlich Selbstbemessungsabgaben) zwingend ein

²⁴⁰ *Riewald*, Reichsabgabenordnung Teil II (1950), 264 f.

Abgabenbescheid zur Festsetzung ebendieser Abgabe zu ergehen habe. Gerade diese wird von *Scheil* jedoch als Argument hergenommen.

Die AO vom 22. Mai 1931 beinhaltet nämlich in ihrem dritten Teil ein eigenständiges Finanzstrafrecht und eine eigenständige Selbstanzeigebestimmung in § 410 der AO. Dessen Abs 1 lautet wie folgt:

„Wer in den Fällen der §§ 396 und 402, bevor er angezeigt oder eine Untersuchung gegen ihn eingeleitet ist (§ 441 Absatz 2), unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Steuerbehörde, ohne dazu durch eine unmittelbare Gefahr der Entdeckung veranlasst zu sein, berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, bleibt insoweit straffrei. Sind in den Fällen der §§ 396 und 402 Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile gewährt oder belassen, so tritt die Straffreiheit nur ein, wenn der Täter die Summe, die er schuldet, nach ihrer Festsetzung innerhalb der ihm bestimmten Frist entrichtet.“

Daraus lässt sich ableiten, dass nach der AO vom 22. Mai 1931 bei Einreichung einer Selbstanzeige dem Abgabepflichtigen eine Frist zu setzen war, binnen der er die verkürzten Abgaben zu entrichten hatte. Dies galt folglich auch für Selbstbemessungsabgaben.

Mit dem Inkrafttreten der Finanzstrafgesetz 1958 trat jedoch gerade jener Abschnitt der AO vom 22. Mai 1931 außer Kraft, der die Selbstanzeigebestimmung regelte, sowie sämtliche Bestimmungen über Finanzvergehen, soweit diese in der AO geregelt waren. Damit blieb jedoch im Rahmen der AO bloß jene Bestimmung bestehen, die vorsah, dass bei Selbstbemessungsabgaben nicht zwingend ein Steuerbescheid ergehen müsse.

Das Argument von *Scheil*, das darin begründet liegt, dass bei Vorliegen eines Finanzvergehens auch bei Selbstbemessungsabgaben ohnehin ein Abgabenbescheid zur Festsetzung der Abgabe ergehen müsse, ist somit in Hinblick auf die AO vom 22. Mai 1931 in der Fassung nach Inkrafttreten des FinStrG 1958 nicht Folge zu geben. Eine solche wurde eben erst durch die BAO 1961 wieder eingeführt. Der Gesetzgeber von 1958 kann bei der Formulierung der gegenständlichen Bestimmung somit nicht den von *Scheil* gewünschten Inhalt zugrunde gelegt haben.

8.3.2. Die Rechtslage nach § 29 FinStrG in seiner Fassung von 1975 bzw nach der geltenden Rechtslage

Da der eben beschriebene Teil des § 29 FinStrG aF ersichtlicher Weise Anlass für Unklarheiten bot, wurde er durch die Finanzstrafgesetznovelle 1975 ersatzlos gestrichen.²⁴¹

Dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses²⁴² zur Finanzstrafgesetznovelle 1975 folgend, reiche die bloße Einzahlung bei Selbstbemessungsabgaben für die konkludente Darlegung der Verfehlung. Der Ausschuss weist darauf hin, dass es im Falle von Selbstbemessungsabgaben weiterhin genüge, „wenn auf dem Einzahlungsabschnitt die Abgabenart und der Entrichtungszeitraum bekanntgegeben wird“. Mit diesen Angaben sind auch nach Ansicht der Rechtsprechung²⁴³ alle bedeutsamen Umstände iSd § 29 Abs 2 FinStrG offengelegt.²⁴⁴ Diese Verwaltungspraxis ist, wie soeben beschrieben, historisch bedingt, und findet im Gesetzeswortlaut keine Deckung.²⁴⁵

Auch nach *Dorazil/Habich*²⁴⁶ hat sich trotz Gesetzesänderung nichts geändert. Nach wie vor wird es im Falle von Selbstbemessungsabgaben als ausreichend angesehen, wenn die Abgabe (beispielsweise die Zahllast betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen) lediglich verspätet entrichtet wird.

Es ist außerdem darauf hinweisen, dass es in diesem Zusammenhang sehr wohl Änderungen zwischen der Rechtslage 1958 und der Rechtslage 1975 gibt. Der Finanz- und Budgetausschuss²⁴⁷ stellt nämlich fest, dass die bloße Entrichtung nur dann als konkludente Darlegung zu gelten hat, wenn Abgabenart und Entrichtungszeitraum bekannt gegeben werden. Diese Konkretisierung fand sich in § 29 Abs 2 letzter Satz FinStrG iduF noch nicht. Offensichtlich wurde im Zuge der Finanzstrafgesetznovelle 1975 (richtigerweise) mehr auf die konkreten Anforderungen der Darlegung der Verfehlung eingegangen.

²⁴¹ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 325 f.

²⁴² AB 1548 BlgNR 13. GP 2.

²⁴³ VwGH 18.10.1984, 83/15/0161; VwGH 20.01.2003, 2002/17/0062; UFS 05.12.2008, FSRV/0017-W/08; UFS 22.09.2008, FSRV/0038-L/07.

²⁴⁴ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 328 f.

²⁴⁵ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 341 f.

²⁴⁶ *Dorazil/Habich* in *Tannert*, FinStrG § 29 Anm 22; UFS 22.09.2008, FSRV/0038-L/07; *Leitner*, Finanzstrafrecht 2008 (2008) 220.

²⁴⁷ AB 1548 BlgNR 13. GP 2.

8.3.3. Das Erfordernis der erstmaligen Einbringung bzw Entrichtung

Offen bleibt, wie die oben beschriebene Frage, ob nun ausschließlich Finanzordnungswidrigkeiten oder auch sonstige Finanzvergehen von der vereinfachten Darlegung bei Selbstbemessungsabgaben erfasst sind, vor diesem Hintergrund zu beurteilen ist.

Nach Ansicht von *Scheil* ergibt sich aus den obigen Ausführungen, dass nur dann eine konkludente Darlegung der Verfehlung durch nachträgliche Abfuhr bzw Entrichtung der Selbstbemessungsabgabe unter Angabe der Abgabenart und Entrichtungszeitraum möglich sei, wenn sich der Täter lediglich einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a strafbar gemacht hätte. Er schränkt dies noch weiter auf Fälle ein, in denen die entsprechende Finanzordnungswidrigkeit durch *gänzliche* Nichtabführung der Abgabe verwirklicht wurde.²⁴⁸ Nicht als konkludente Darlegung der Verfehlung könne hingegen gelten, wenn der Täter nur einen *Teil* der Selbstbemessungsabgaben nicht fristgerecht entrichtet hätte und er dann den Rest ohne weitere Erläuterungen nachzahle. Dies deswegen, weil sich aus der Zahlung dann nicht zwangsläufig die Verfehlung ergäbe. In diesem Fall wäre eine ausdrückliche Darlegung der Verfehlung vonnöten.

Weiters könne keine konkludente Darlegung der Verfehlung vorliegen, wenn der Täter eine Abgabenhinterziehung nach § 33 FinStrG verwirklicht habe, da in diesem Fall die bescheidmäßige Festsetzung gesetzlich vorgeschrieben wäre. Aus der bloßen Entrichtung oder Abfuhr von Selbstbemessungsabgaben gehe die Verfehlung des Täters dann nicht ausreichend hervor, nur die Strafbarkeit wegen § 49 Abs 1 lit a werde durch die nachträgliche Entrichtung oder Abfuhr von Selbstbemessungsabgaben aufgehoben.

Diese beiden Schlussfolgerungen – einerseits dass nur Finanzordnungswidrigkeiten nach § 49 Abs 1 lit a durch bloße nachträgliche Entrichtung straffrei werden können und andererseits das Erfordernis, dass die Finanzordnungswidrigkeit durch *gänzliche* Nichtabführung verwirklicht worden ist – gehen miteinander einher. Betrachtet man den von *Scheil* ausschließlich angesprochenen § 49 Abs 1 lit a, so wird darin die pflichtwidrige Versäumung eines Zahlungstermins im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen

²⁴⁸ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 328.

sanktioniert. Seiner Ansicht folgend wird der Finanzbehörde durch die Einreichung und Entrichtung die Verfehlung, die lediglich darin besteht, den Zahlungstermin versäumt zu haben (weitere Finanzvergehen seien ja seiner Ansicht nach nicht von der strafbefreienden Wirkung umfasst), konkludent zur Kenntnis gebracht.

Hätte der Abgabepflichtige nun bereits eine Umsatzsteuervoranmeldung eingereicht, die daraus resultierende Zahllast entrichtet und würde nun in der Folge eine weitere, berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung einreichen und die entsprechende Zahllast entrichten, könnte die Finanzbehörde die Verfehlung nicht mehr erkennen: Die Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 Abs 1 lit a hat der Abgabepflichtige ja nicht begangen, da er sehr wohl Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht und Umsatzsteuer entrichtet hat. Der Abgabenbehörde ist dann aber nicht klar, worin sonst die Verfehlung besteht bzw sind ja seiner Ansicht nach ohnehin alle anderen Finanzvergehen von der strafbefreienden Wirkung durch bloße Entrichtung ausgeschlossen. Seine Ausführungen sind daher zumindest in sich schlüssig.

Leitner teilt die Auffassung von *Scheil* dagegen nicht²⁴⁹: Er vertritt den Standpunkt, dass die nachträgliche Abfuhr bzw Entrichtung der Selbstbemessungsabgabe unter Angabe der Abgabenart und Entrichtungszeitraum sowohl möglich sei, wenn die Selbstbemessungsabgabe insgesamt verspätet, als auch wenn lediglich der verkürzte Differenzbetrag nachträglich beglichen würde. Der zugrunde liegende tatsächliche Sachverhalt müsse nicht offengelegt werden, da dies auch bei der ursprünglichen Entrichtungs- und Erklärungspflicht nicht gefordert sei.²⁵⁰

Im besonderen Fall der Selbstbemessungsabgaben erfüllt daher nach überwiegender Ansicht folglich die Offenlegung der Bemessungsgrundlagen gleichzeitig auch die inhaltlichen Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung. Dies deswegen, da die durch die Selbstanzeigebehandlung einerseits konkludent die frühere Verkürzung einer bestimmten Abgabe bekannt gegeben wird und andererseits die den Anforderungen an die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände entsprochen werde, indem die Behörde in der Lage versetzt wird, unmittelbar die verkürzten Abgaben festzustellen.²⁵¹ Es entspricht

²⁴⁹ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 11.

²⁵⁰ *Leitner* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 16.

²⁵¹ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 337; *Leitner* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 14.

auch der herrschenden Meinung, dass in diesem Fall mit den Angaben am Einzahlungsabschnitt allen inhaltlichen Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung sowie an die Offenlegung der für die Festsetzung der bedeutsamen Umstände entsprochen werden.²⁵² Beispielsweise erfüllt die verspätete Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen (bei tatsächlicher Entrichtung) die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung.²⁵³ Diese „vereinfachte“ Darlegung ist aus Gründen der Verwaltungsökonomie zulässig.²⁵⁴

Der Rechtsansicht von *Leitner* ist diesbezüglich zu folgen. Allein die Tatsache, dass im Ergebnis jener Abgabepflichtige, der überhaupt keine Umsatzsteuer entrichtet hat, besser gestellt sein soll als jener, der Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben bzw entrichtet hat und diese lediglich berichtigen will, ist nicht einsehbar. Ferner würde die von *Scheil* vertretene Auffassung zu einem kaum zu bewältigenden Verwaltungsaufwand seitens des Finanzamtes sowie des Abgabepflichtigen führen. Wann auch immer Umsätze aus welchem Grund auch immer nicht im richtigen Veranlagungszeitraum gemeldet würden und sich daraus eine Restschuld ergäbe, wäre der Abgabepflichtige angehalten, eine ausdrückliche Darlegung der Verfehlung der berichtigten Umsatzsteuervoranmeldung beizuschließen. Mit der Überprüfung derselben wären die Finanzbehörden wohl definitiv überfordert.

8.4. Rechtsprechungsübersicht

In der Folge sollen einige relevante Entscheidungen im Zusammenhang mit der konkludenten Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben erläutert werden. Es sei auch auf die generellen Ausführungen betreffend die konkludente Darlegung der Verfehlung in Kapitel 7. verwiesen.

8.4.1. Entscheidung des VwGH vom 18. Oktober 1984 (83/15/0161)

Die folgende Entscheidung setzt sich mit der pflichtwidrigen Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen auseinander. Die Beklagte hatte hier durch die Nichtabgabe und -Überweisung ihrer Umsatzsteuervoranmeldungen bzw -Zahllasten im Jahr 1979 eine

²⁵² VwGH 18.10.1984, 83/15/0161; VwGH 20.01.2003, 2002/17/0062; OGH 24.06.1999, 11 Os 49/99; UFS 22.09.2008, FSRV/0038-L/07; UFS 05.12.2008, FSRV/0017-W/08; *Seiler/Seiler*, FinStrG³ § 29 Rz 5; *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 339.

²⁵³ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 336.

²⁵⁴ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 338.

Verkürzung von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer in beträchtlicher Höhe bewirkt. Noch vor Einleitung des daraus resultierenden Strafverfahrens hatte sie jedoch sämtliche Umsatzsteuervoranmeldungen für den relevanten Zeitraum abgegeben und die entsprechenden Zahlungen getätigt.²⁵⁵

Nach Ansicht des Verwaltungsgerichtshofs liegt eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG vor, wenn die Abgabe einer Umsatzsteuervoranmeldung, die zuerst pflichtwidrig unterlassen wurde, später nachgeholt wird. „Eine besondere Darlegung der Verfehlung ist in diesem Fall nicht zu fordern, die Verfehlung wird schon mit der Nachholung der versäumten Handlung zum Ausdruck gebracht.“²⁵⁶ Relevant ist offenbar, dass der Behörde durch die nachträgliche Einbringung zwangsläufig zur Kenntnis gelangt, dass die fristgerechte Abgabe unterlassen wurde. Es sei weder eine Darlegung der Umstände noch eine Konkretisierung der maßgeblichen Bemessungsgrundlagen erforderlich.²⁵⁷

*Leitner*²⁵⁸ weist außerdem darauf hin, dass bei nicht bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, die zum Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits fällig waren und deshalb zugleich mit der Darlegung der Verfehlung zu entrichten sind, außerdem eine Verrechnungsanweisung notwendig ist. Beispielsweise in der Entscheidung des VwGH²⁵⁹ vom 18. Oktober 1984 wurde nämlich letztlich die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige verneint, da eine solche Verrechnungsanweisung pflichtwidrig unterlassen wurde und die Zahlung daher allgemeinen Grundsätzen folgend erst auf ältere Abgabenschuldigkeiten verrechnet wurde.²⁶⁰

Dem entspricht auch die ständige Rechtsprechung²⁶¹ hinsichtlich der schuldbefreienden Wirkung von verspätet abgegebenen Umsatzsteuervoranmeldungen. Diese erfüllen nach einhelliger Meinung die Kriterien einer Selbstanzeige.

²⁵⁵ VwGH 18.10.1984, 83/15/0161.

²⁵⁶ VwGH 18.10.1984, 83/15/0161.

²⁵⁷ so auch OGH 25.98.1998, 11 Os 41/98.

²⁵⁸ *Leitner* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 15.

²⁵⁹ VwGH 18.10.1984, 83/15/0161.

²⁶⁰ UFS 17.02.2003, FSRV/0093-W/02; UFS 22.09.2003, FSRV/0032-L/03; UFS 15.01.2004, FSRV/0060-W/02; UFS 30.07.2004, FSRV/0042-I/02; UFS 23.02.2007, FSRV/0036-L/06; UFS 22.10.2007, FSRV/0003-I/07; UFS 13.04.2010, FSRV/0111-W/09.

²⁶¹ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 336; VwGH 25.08.1998, 11 Os 41/98; VwGH 17.12.2003, 99/13/0083; OGH 09.11.2000, 15 Os 121/00; OGH 17.12.2003, 99/13/0083; UFS 25.09.2003, FSRV/0054-I/02; UFS 24.10.2003, FSRV/0020-I/02; UFS 25.03.2004, FSRV/0041-I/02; UFS 14.06.2004, FSRV/0023-I/04; UFS 05.10.2004, FSRV/0035-L/04; UFS 17.03.2005, FSRV/0058-I/04; UFS 23.06.2005, FSRV/0078-L/03; UFS 01.03.2006, FSRV/0002-G/06; UFS 10.03.2006, FSRV/0061-L/05; UFS 25.04.2006,

8.4.2. *Entscheidung des VwGH 24. Februar 2000 (97/15/0170)*

Nicht ausreichend ist es hingegen nach Ansicht des VwGH, wenn der Abgabepflichtige lediglich in einem Schriftsatz auf das Fehlen eines Einzahlungsbeleges hinweist. Durch diese Mitteilung sei dem Erfordernis der Darlegung der Verfehlung im Rahmen der Selbstanzeige nicht entsprochen worden.

8.4.3. *Entscheidung des VwGH vom 27. September 1984 (83/15/0137)*

In der vorliegenden Entscheidung hatte der Abgabepflichtige eine zu niedrige Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1979 eingebracht. Vor einer anstehenden Betriebsprüfung im Jahr 1981 teilte der Abgabepflichtige der Finanzbehörde mit, er habe bei der Durchsicht und Zusammenstellung der Unterlagen für die angekündigte Betriebsprüfung festgestellt, dass im Jahr 1979 eine falsche Umsatzsteuererklärung eingereicht wurde und sich die nunmehrige Zahllast wegen zu hoch bezifferter steuerfreier Ausfuhrlieferungen in genannter Höhe ergäbe.

Der VwGH gelangte zu der Ansicht, dass der Beklagte durch sein Schreiben an das Finanzamt die für die Abgabenfestsetzung bedeutsamen Umstände konkludent dargelegt habe und somit den Voraussetzungen der Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung der bedeutsamen Umstände ausreichend entsprochen würde. Die Verfehlung liege nämlich in der Verkürzung an Umsatzsteuer in der angegebenen Höhe.

8.4.4. *Entscheidung des OGH vom 5. März 1996 (14 Os 80/95)*

Im vorliegenden Fall hatte der Angeklagte durch nicht geleistete Umsatzsteuervorauszahlungen im Jahr 1993 Verkürzungen an Umsatzsteuer in beträchtlicher Höhe bewirkt. Im Jänner 1994 übermittelte der Angeklagte daraufhin eine Aufstellung der nicht geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen an das Finanzamt, kurz darauf reichte er die fehlenden Umsatzsteuervoranmeldungen für das Jahr 1993 nach. Der

FSRV/0038-L/07; UFS 12.06.2006, FSRV/0025-I/05; UFS 12.09.2006, FSRV/0044-W/06; UFS 11.12.2006, FSRV/0017-I/06; UFS 14.03.2007, FSRV/0052-L/06; UFS 11.12.2007, FSRV/0103-W/07; UFS 06.02.2008, FSRV/0036-I/05; UFS 08.02.2008, FSRV/0107-L/06; UFS 25.03.2008, FSRV/0071-L/07; UFS 28.03.2008, FSRV/0006-L/07; UFS 25.07.2008, FSRV/0011-L/08; UFS 18.08.2008, FSRV/0148-W/07; UFS 22.09.2008, FSRV/0038-L/07; UFS 05.12.2008, FSRV/0017-W/08; UFS 24.03.2009, FSRV/0013-L/07; UFS 15.01.2010, FSRV/0060-L/08; UFS 20.08.2010, FSRV/0021-L/09; UFS 02.09.2011, FSRV/0054-L/10; UFS 26.01.2012, FSRV/0078-L/10; UFS 10.04.2012, FSRV/0089-L/10; UFS 16.04.2012, FSRV/0099-L/10; UFS 15.11.2012, FSRV/0011-I/11; UFS 27.12.2012, FSRV/0027-I/10; UFS 15.02.2013, FSRV/0016-S/10.

OGH sprach dieser Selbstanzeige schuldbeitfreiende Wirkung zu, da durch die überreichte Aufstellung das verwirklichte Finanzvergehen ausreichend dargelegt würde und auch die betroffenen Hinterziehungszeiträume und -beträge ersichtlich gemacht würden.²⁶²

Die Übermittlung einer Aufstellung betreffend nicht geleistete Umsatzsteuervorauszahlungen ist also als konkludente Darlegung der Verfehlung zu sehen.

Der OGH vertrat in dieser Entscheidung somit die Ansicht, dass die Offenlegung der bewirkten Verkürzung die inhaltlichen Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung im Rahmen einer Selbstanzeige erfüllt.²⁶³

8.4.5. *Entscheidung des UFS vom 22. November 2012 (FSRV/0025-I/12)*

In diesem Urteil des UFS erstattete der steuerliche Vertreter des Abgabepflichtigen für diesen Selbstanzeige für die von ihm genannten Voranmeldungszeiträume. Aus den angeschlossenen Umsatzsteuervoranmeldungen gingen die Zahllasten für die entsprechenden Kalendermonate hervor. Der Behörde wurde dadurch die Möglichkeit einer raschen und richtigen Festsetzung der Abgaben ermöglicht. Die Mitteilung entfaltete daher strafbeitfreiende Wirkung. Ähnlich auch der UFS²⁶⁴ am 26. Juni 2013.

8.4.6. *Entscheidung des UFS 15. Jänner 2010 (FSRV/0060-L/08)*

Nach rechtskräftiger Entscheidung des UFS ist es nicht ausreichend, wenn die verspätete Begleichung der Selbstbemessungsabgabe nicht insofern konkretisiert wird, als Abgabenart und Entrichtungszeitpunkt angegeben werden. Die bloße verspätete Entrichtung ohne Verrechnungsweisung ist daher nicht ausreichend für die Qualifikation als strafbeitfreiende Selbstanzeige²⁶⁵.

²⁶² OGH 05.03.1996, 14 Os 80/95; UFS 14.12.2010, FSRV/0010-I/10.

²⁶³ *Leitner in Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 12.

²⁶⁴ UFS 26.06.2013, FSRV/0117-W/10.

²⁶⁵ UFS 15.01.2010, FSRV/0060-L/08.

8.4.7. *Entscheidung des UFS vom 11. November 2010 (FSRV/0057-L/09)*

Der Abgabepflichtige reichte eine Mitteilung bei der Finanzbehörde ein, und legte in dieser dar, dass in genanntem Zeitraum durch die tägliche Nichtbonierung von Umsätzen bzw durch die Nichterfassung von schwarz ausbezahlten Löhnen, Abgaben an Umsatzsteuer und Lohnabgaben hinterzogen worden waren. Die entsprechenden Bemessungsgrundlagen wurden bekannt gegeben. Die Mitteilung wurde als Darlegung der Verfehlung anerkannt.

8.4.8. *Ergebnis der Rechtsprechungsübersicht*

Die unter Punkt 8.3. ausgeführten Überlegungen entsprechen somit auch der herrschenden Rechtsprechung.

8.5. **Blick über die Grenze – Rechtsvergleich mit Deutschland**

Die Besonderheit im Zusammenhang mit der Selbstanzeige in Österreich liegt in der vereinfachten Darlegung der Verfehlung begründet. Da der Inhalt einer wirksamen Selbstanzeige gemäß § 371 AO lediglich die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände – und nicht auch eine Darlegung der Verfehlung – fordert, kann und muss eine Auseinandersetzung mit Selbstbemessungsabgaben aus deutscher Sicht unterbleiben.

8.6. **Zwischenergebnis**

Nun sollen betreffend der konkludenten Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Der Begriff „Selbstbemessungsabgaben“ meint jene Abgaben, bei denen der Steuerpflichtige die Bemessungsgrundlage für die zu entrichtenden Steuern selbst berechnet und an das Finanzamt abführt. Darunter fällt auch die Umsatzsteuer.
- ◆ Bei Selbstbemessungsabgaben sind geringere Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung zu stellen als bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben. Dies ergibt sich bereits aus dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Finanzstrafgesetznovelle 1975. Es ist ausreichend, wenn die verkürzten

Selbstbemessungsabgaben unter Angabe der Abgabenart und des entsprechenden Entrichtungszeitraums auf dem Einzahlungsabschnitt nachgezahlt werden. Eine Verrechnungsweisung ist hier jedenfalls erforderlich. Entgegen *Scheil* ist die bloße Nachzahlung auch dann ausreichend, wenn die Selbstbemessungsabgabe bisher bloß zum Teil entrichtet und lediglich die Restschuld unter ebendieser Angaben nachgezahlt wird.

- ◆ Folgt man der Ansicht von *Scheil*, wonach die tatsächliche Entrichtung nur unter der Voraussetzung strafbefreiende Wirkung entfaltet, dass die betreffende Abgabe bisher gar nicht entrichtet worden ist, führt die bloße Entrichtung und Übermittlung berechtigter Umsatzsteuervoranmeldungen nicht zur Straffreiheit.
- ◆ Die konkludente Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben erfüllt gleichzeitig das Erfordernis der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände.
- ◆ Dem Abgabepflichtige stehen zwei Möglichkeiten offen: Er kann einerseits lediglich die entsprechende Abgabe entrichten, solange auf dem Einzahlungsabschnitt der entsprechende Zeitraum und die Abgabenart angeführt sind. Dies kann beispielsweise durch die Beschreibung („U 3/2013“) erfolgen. Mit dieser Angabe wird sowohl die Abgabenart (nämlich die Umsatzsteuer) als auch der relevante Zeitraum (Voranmeldungszeitraum März 2013) offengelegt. Eine genaue Beschreibung der Verfehlung ist nicht erforderlich. Andererseits kann der säumige Abgabepflichtige der Finanzbehörde eine Aufstellung betreffend die hinterzogenen Beträge übermitteln, die mit einer etwaigen Darlegung des Sachverhalts verbunden sein kann.
- ◆ Um jegliches Risiko auszuschließen ist es jedenfalls ratsam, eine Selbstanzeige in Form einer berechtigten Steuererklärung mit einer entsprechenden verbalen Darlegung der Verfehlung zu kombinieren.²⁶⁶

²⁶⁶ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 340.

9. DIE JAHRESSTEUERERKLÄRUNG ALS SELBSTANZEIGE FÜR DELIKTE IM ZUSAMMENHANG MIT UMSATZSTEUERVORANMELDUNGEN

9.1. Einleitende Bemerkungen

Fraglich ist, ob im Falle der Verkürzung von Umsatzsteuer durch Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen, die Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung zu werten ist.

Bei der Umsatzsteuer handelt es sich, wie im vorigen Kapitel unter Punkt 8.2. beschrieben, um eine Selbstbemessungsabgabe. Dass die Umsatzsteuer nachträglich bescheidmäßig festgesetzt wird, ändert an dieser Qualifikation nichts. Daher sei grundsätzlich auf die Ausführungen im Zusammenhang mit der Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben verwiesen.

Die Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige für Delikte im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen kann aufgrund der einschlägigen Literatur und Rechtsprechung als „Sonderfall“ der Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben betrachtet werden.

Jedenfalls unumstritten sind Fallkonstellationen in Verbindung mit Selbstbemessungsabgaben, in denen Umsatzsteuervoranmeldungen für einen bestimmten Zeitraum nach Fälligkeit nachgereicht und entrichtet werden, bzw auf dem Zahlschein bekanntgegeben wird, welchen Monat an Umsatzsatzsteuer die Zahlung betrifft. Solche Varianten werden als strafbefreiend angesehen wie bereits unter Punkt 8.3.2. im vorangegangenen Kapitel ausführlich beschrieben wurde.²⁶⁷

Nicht so unumstritten ist jedoch die strafbefreiende Wirkung, wenn die nicht bei Fälligkeit gemeldete Umsatzsteuer erst mittels Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung in

²⁶⁷ *Schmutzer/Schrottmeyer*, Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben – Fallbeispiel zu Umsatzsteuervoranmeldungsdelikten, SWK 2010, 810 (810 f).

Form einer Restschuld bekannt gegeben wird. Derartige Fallkonstellationen sind Gegenstand dieses Kapitels.²⁶⁸

9.2. Prüfung anhand der allgemeinen Anforderung an eine erfolgreiche Darlegung

In erster Linie ist die Abgabe von berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärungen anhand der allgemeinen Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung zu beurteilen.

Formal betrachtet werden der Behörde durch die kommentarlose Einreichung der Umsatzsteuerjahreserklärung sowohl der Verkürzungsbetrag (nämlich die Umsatzsteuernachzahlung) als auch die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sowie die Vorsteuerbeträge offengelegt.

Als mangelhaft könnte man ansehen, dass eine inhaltliche Erläuterung der geschuldeten Nachzahlung nicht erfolgt: Die Finanzbehörde wird nicht darüber informiert, durch welche falschen Angaben die Nachzahlung zustande gekommen ist. Die Behörde ist beispielsweise nicht in der Lage, festzustellen, ob die Nachzahlung aus ursprünglich falsch angewendeten Steuersätzen, doppelt erfasste Eingangsrechnung oder aus anderen Gründen resultiert. Weiters kann die Nachzahlung den entsprechenden Voranmeldungszeiträumen nicht zugeordnet werden. Möglicherweise stellt außerdem die nicht umfassende Täternennung (beispielsweise wird nur die Gesellschaft für die die Abgabenerklärung eingereicht wird, nicht aber der verantwortliche Gesellschafter, genannt) ein Hindernis für eine erfolgreiche Selbstanzeige dar.²⁶⁹

Misst man also die kommentarlose Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung an den grundsätzlichen Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung, so kommt man zum Schluss, dass diese Vorgehensweise eigentlich nicht ausreichen kann um die strafbefreiende Wirkung nach § 29 zu begründen.

²⁶⁸ *Schmutzer/Schrottmeyer*, Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben – Fallbeispiel zu Umsatzsteuervoranmeldungsdelikten, SWK 2010, 810 (810 f).

²⁶⁹ *Schrottmeyer*, Finanzstrafrecht in der Praxis – Aktuelle Fragestellungen erläutert anhand zahlreicher Beispiele I (2007) 172.

9.3. Ansicht von Literatur und Rechtsprechung

Grundsätzlich wird die kommentarlose Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung trotz der oben angesprochenen Bedenken von Literatur und Rechtsprechung als strafbefreiende Selbstanzeige gewertet:

Nach Ansicht der Literatur²⁷⁰ fällt der Abgabenbehörde zwangsläufig auf, dass und in welcher Höhe Umsatzsteuer hinterzogen worden ist, wenn sich aus der Erklärung des Abgabepflichtigen aus der errechneten Zahllast abzüglich den entrichteten Vorauszahlungen eine Restschuld ergibt. Auch sei es nicht erforderlich, dass der Täter eine Aufschlüsselung beilegt, aus der hervorgehe, in welchen Monaten bzw. Kalendervierteljahren es zu Verkürzungen gekommen ist, da dies im Zeitpunkt der Festsetzung der Jahresumsatzsteuer nicht mehr erforderlich sei: Sachverhaltsdarstellungen seien somit nicht mehr notwendig.

Im Ergebnis ist daher vorerst festzuhalten, dass es nach Ansicht der Literatur als konkludente Selbstanzeige für Verfehlungen im Voranmeldungszeitraum gilt, wenn eine richtige Umsatzsteuerjahreserklärung (kommentarlos) beim der Finanzbehörde eingebracht wird.

Dies entspricht auch der einschlägigen Judikatur der Höchstgerichte²⁷¹. Der OGH führt dazu aus, dass im Falle von verspäteten bzw. unterbliebenen Umsatzsteuervoranmeldungen die nachfolgende Umsatzsteuerjahreserklärung als konkludente Darlegung der Verfehlung zu beurteilen ist.²⁷² So beispielsweise der OGH²⁷³ in seinem Urteil vom 27. August 1998. In diesem stellte der Gerichtshof fest, dass die kommentarlose Einreichung einer richtigen Umsatzsteuerjahreserklärung als konkludente Darlegung der Verfehlung für die in diesem Veranlagungsjahr begangenen Delikte im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen zu werten ist.

²⁷⁰ Scheil, Selbstanzeige Rz 324, Plückhahn, Finanzvergehen bei der Umsatzsteuer – Unterschiedliche Rechtsfolgen bei Vorauszahlungen und bei Jahresrestschulden, SWK 1986 A V 23; Seiler/Seiler, FinStrG³ § 29 Rz 12; Doralt, Steuerrecht¹⁴ (2012/2013) Rz 596; Fellner, FinStrG⁶ §§ 29 und 30 Rz 11a; Leitner in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 11.

²⁷¹ VwGH 18.01.1996, 93/15/0170; OGH 14.10.1997, 11 Os 51/97; OGH 02.04.1998, 15 Os 26/98.

²⁷² OGH 27.08.1998, 12 Os 41/98; OGH 01.01.2008, 13 Os 76/08p.

²⁷³ OGH 27.08.1998, 12 Os 41/98.

Diese Rechtsansicht vertritt auch der Finanz- und Budgetausschuss in seinem Bericht zur FinStrG-Novelle 1975²⁷⁴. Von diesem wird festgehalten, dass es bei Selbstberechnungsabgaben genüge, auf dem Einzahlungsabschnitt die Abgabenart und den Entrichtungszeitraum bekannt zu geben, eine konkrete Zuordnung des Abgabebetrages sei hingegen nicht erforderlich.

*Schrottmeyer*²⁷⁵ weist außerdem auf folgenden auf dem Umsatzsteuer-Jahresformular abgedruckten Abschnitt hin: „*Bitte zu beachten: Bestimmte nachteilige Folgen der nicht zeitgerechten Entrichtung der Umsatzsteuer-Vorauszahlungen (Vollstreckungsmaßnahmen, Einleitung eines Finanzstraßverfahrens) können durch die umgehende Entrichtung der bereits fälligen Restschuld vermieden werden.*“ Daraus ergäbe sich, dass die Entrichtung einer aus Vorauszahlungsdelikten entstandene Restschuld strafbefreiende Wirkung habe.

Daraus folgern *Leitner*²⁷⁶ und *Scheil*²⁷⁷, dass die Offenlegung der vorangegangenen Verkürzungen gleichzeitig auch die Anforderung an die Darlegung der Verfehlung erfülle. Dies hätte die Entbehrlichkeit von Sachverhaltsdarstellungen zur Folge.

Als Begründung für diese vereinfachte Darlegung der Verfehlung kann wohl nur die Verwaltungsökonomie genannt werden. Andernfalls wären die Finanzbehörden verpflichtet, bei jeglicher Nachzahlung im Rahmen von Umsatzsteuerjahreserklärungen das Vorliegen eines Finanzvergehens zu prüfen. Damit wären die Finanzbehörden angesichts des häufigen Auftretens solcher Nachzahlungen verständlicherweise überfordert.²⁷⁸

9.4. Erfordernis des Ausweises einer Restschuld durch die eingereichte Umsatzsteuerjahreserklärung

Problematisch in diesem Zusammenhang ist jedoch Folgendes: Der soeben beschriebenen Rechtsansicht folgend, liegt nur dann eine konkludente Darlegung der Verfehlung vor,

²⁷⁴ AB 1548 BlgNR 13. GP 2.

²⁷⁵ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 350.

²⁷⁶ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 12.

²⁷⁷ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 215.

²⁷⁸ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 353.

wenn die Jahresumsatzsteuererklärung auch zu einer den genauen Verkürzungsbetrag umfassenden Nachzahlung führt.

Zu einer Abweichung der Umsatzsteuervoranmeldungen von der einzureichenden Jahreserklärung kann es grundsätzlich dann kommen, wenn unterjährige Verkürzungen von Vorauszahlungen an Umsatzsteuer durch die Nachmeldung steuerpflichtiger Umsätze oder Vorsteuerkürzungen in die Jahreserklärung aufgenommen werden, die monatlichen bzw. quartalsweisen Umsatzsteuervoranmeldungen überhaupt nicht eingereicht wurden oder noch Um- und Nachbuchungen im Rahmen der Bilanzerstellungen durchgeführt wurden, die Auswirkungen auf die Jahresumsatzsteuer haben.²⁷⁹

Fraglich ist daher, ob eine ausreichende Darlegung der Verfehlung vorliegt, wenn die Nachzahlung nicht den *genauen* Verkürzungsbetrag umfasst. Solche Fälle sind insbesondere denkbar, wenn es beispielsweise innerhalb des Jahres zu Saldierungen kam, Umsätze eines Veranlagungszeitraumes also im folgenden Veranlagungszeitraum fälschlicherweise berücksichtigt werden. In diesem Fall kommt es bei der Umsatzsteuerjahreserklärung zu einer geringeren bzw. gar keiner Nachzahlung.²⁸⁰ Selbst wenn es dann zu einer Nachzahlung kommt, entspricht diese nicht den aus den einzelnen Veranlagungszeiträumen resultierenden Verkürzungen. *Schrottmeyer*²⁸¹ vertritt diesbezüglich die Ansicht, dass der Finanzstrafbehörde dadurch die Verfehlung (nicht einmal konkludent) bekannt gegeben würde.

So auch in einer Entscheidung des UFS²⁸² vom 6. Dezember 2012. Im vorliegenden Urteil war die strafbefreiende Wirkung wegen Saldierungen an Umsatzsteuerzahllasten mit in anderen Zeiträumen entstandenen Umsatzsteuergutschriften verneint worden.

Auch aus dem Urteil des UFS²⁸³ vom 10. Juli 2010 geht klar hervor, dass für die strafbefreiende Wirkung nach § 29 FinStrG in der Umsatzsteuerjahreserklärung eine „*zutreffende Restschuldanzeige*“ ausgewiesen sein müsse.

²⁷⁹ AbgÄG 2012 – Neuregelung für Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige, RWP 2013, 31 (31).

²⁸⁰ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 352.

²⁸¹ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 352; *Schrottmeyer/Plückhahn*, Änderungen bei der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG – „Klarstellungen“ bei der Schadensgutmachung, Umsatzsteuerjahresklärungen als Selbstanzeige, SWK 2013, 135 (139).

²⁸² UFS 06.12.2012, FSRV/0016-I/10.

²⁸³ UFS 10.07.2012, FSRV/0101-L/10.

Die Erläuternden Bemerkungen²⁸⁴ zur Regierungsvorlage des Abgabenänderungsgesetzes 2012 räumen schließlich letzte Zweifel aus, indem sie festhalten, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung eine *Restschuld* auszuweisen habe und setzt damit vorerst einen Schlusstrich unter die soeben beschriebene Diskussion.

Es ist daher dringend zu empfehlen, pflichtwidrig in einem Kalendermonat bzw. Kalendervierteljahr nicht aufgenommene Rechnungen erst im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung zu erklären oder eine berichtigte Umsatzsteuervoranmeldung einzureichen. Diese sollten jedenfalls nicht lediglich im folgenden Monat berücksichtigt werden, um Lücken in der strafbefreienden Wirkung zu vermeiden.

Dies hätte zur Folge, dass, sollte es dennoch zu Saldierungen durch Zuweisung von Umsätzen zum falschen Veranlagungszeitraum gekommen sein, jedenfalls eine Selbstanzeige samt ausdrücklicher Darlegung der Verfehlung bei der Finanzbehörde einzubringen ist und nicht bloß eine richtigstellende Umsatzsteuerjahreserklärung.

9.5. Die widersprüchliche Judikatur des UFS

Grundsätzlich judizierte auch der UFS in seiner ständigen Rechtsprechung, dass eine Umsatzsteuerjahreserklärung, die eine Restschuld ausweist, als Selbstanzeige für Delikte im Voranmeldungszeitraum zu werten ist.²⁸⁵

Entgegen dieser Rechtsansicht vertraten jedoch einige UFS-Außenstellen die gegenteilige Auffassung. So beispielsweise der UFS Feldkirch²⁸⁶ am 4. Oktober 2005 sowie der UFS Wien²⁸⁷ am 13. Februar 2007. In diesen Entscheidungen bemängelten die entscheidungsbefugten Außenstellen des UFS die Darlegung der Verfehlung, da die bloße

²⁸⁴ ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 61.

²⁸⁵ UFS 03.04.2003, FSRV/0057-W/02; UFS 05.11.2003, FSRV/0027-I/02; UFS 14.11.2003, FSRV/0017-I/02; UFS 27.02.2004, FSRV/0137-W/03; UFS 06.05.2004, FSRV/0038-W/04; UFS 10.09.2004, FSRV/0006-W/04; UFS 15.02.2005, FSRV/0001-W/05; UFS 11.04.2005, FSRV/0106-L/04; UFS 18.08.2005, FSRV/0020-I/05; UFS 04.10.2005, FSRV/0005-F/05; UFS 17.01.2006, FSRV/0103-W/04; UFS 09.02.2006, FSRV/0040-L/05; UFS 13.02.2007, FSRV/0111-W/06; UFS 21.06.2007, FSRV/0003-G/07; UFS 23.07.2007, FSRV/0056-L/06; UFS 26.03.2009, FSRV/0038-G/08; UFS 03.08.2009, FSRV/0043-L/08; UFS 08.09.2009, FSRV/0074-W/09; UFS 13.10.2009, FSRV/0020-W/09; UFS 14.01.2010, FSRV/0005-K/09; UFS 20.08.2010, FSRV/0021-L/09; UFS 26.08.2010, FSRV/0026-L/09; UFS 13.10.2010, FSRV/0057-L/10; UFS 14.10.2010, FSRV/0014-I/09; UFS 18.10.2010, FSRV/0062-L/09; UFS 18.11.2010, FSRV/0062-L/09; UFS 28.12.2010, FSRV/0034-I/10; UFS 08.03.2011, FSRV/0091-W/10; UFS 11.12.2012, FSRV/0052-W/12.

²⁸⁶ UFS 04.10.2005, FSRV/0005-F/05.

²⁸⁷ UFS 13.02.2007, FSRV/0111-W/06.

Überreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung nicht ersichtlich mache, in welchen Monaten und in welcher Höhe die Umsatzsteuervorauszahlungen nicht entrichtet worden waren.

Als anschauliches Beispiel für diese Judikaturlinie kann der UFS Linz²⁸⁸ am 29. April 2010 angeführt werden. In diesem Urteil stellte der UFS zwar fest, dass es grundsätzlich eine Verwaltungspraxis gäbe, die besage, dass die Einreichung einer Restschuld offen legende Umsatzsteuerjahreserklärung oftmals als Selbstanzeige zu werten sei, kritisiert aber, dass dadurch dem eindeutigen gesetzlichen Auftrag, dass in der Selbstanzeige die Verfehlung in ihrer konkreten Ausformung darzulegen sei, nicht entsprochen werde. Er vertritt in der Folge die Auffassung, eine kommentarlos übermittelte Umsatzsteuerjahreserklärung für ein Veranlagungsjahr könne mangels einer auch nur ansatzweisen Offenlegung der für die eingetretene Verkürzung bedeutsamen Umstände nicht die Wirkung einer Selbstanzeige entfalten. Im gegenständlichen Fall sei zudem nach Ansicht des UFS auch noch völlig unklar, welche Verkürzungsbeträge auf welche Voranmeldungszeiträume entfielen. Die Jahresumsatzsteuer stelle doch lediglich den Saldo der Zahllast und Guthaben der einzelnen Monate dar, denkbar wäre daher, dass auf einzelne Monate noch höhere Verkürzungsbeträge entfielen, die in der Folge mit Guthaben aus anderen Monaten saldiert wurden. Der UFS spricht damit ebenjene, oben beschriebene, Problematik an.

Der UFS Wien²⁸⁹ ging in seiner Entscheidung vom 5. Dezember 2008 sogar noch weiter. Der Abgabepflichtige hatte gegenüber dem Finanzamt eine Erklärung eingebracht, aus der hervorging, dass eine Zahlung an Umsatzsteuer für das erste Quartal des Veranlagungsjahres am Finanzamtskonto verbucht wurde. Nach Ansicht des UFS würden durch diese Mitteilung die Besteuerungsgrundlagen für die Umsatzsteuervoranmeldungszeiträume nicht ausreichend bekannt gegeben werden, da die Beträge der jeweiligen Monate nicht gesondert ausgewiesen wurden und in diesem Fall eigentlich eine monatliche Verpflichtung zur Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bestand. Es müssten nämlich mit dem Einzahlungsabschnitt alle bedeutsamen Umstände im Sinne des § 29 Abs 2 FinStrG offen gelegt werden. *„Das bedeutet jedoch, dass auf dem Einzahlungsabschnitt nicht nur die Abgabenart, sondern auch die Entrichtungszeiträume*

²⁸⁸ UFS 29.04.2010, FSRV/0033-L/09.

²⁸⁹ UFS 05.12.2008, FSRV/0017/-W/08.

*mit den entsprechenden monatlichen Beträgen genau anzugeben sind, für die Selbstanzeige erstattet wird. Wenn schon eine pauschale vorläufige Zahlung für mehrere Tatzeiträume als Selbstanzeige gewertet werden hätte sollen, hätte dem Einzahlungsbeleg eine Aufgliederung der strafbestimmenden Wertbeträge nach den jeweiligen Tatzeitpunkten zu entnehmen sein müssen.*²⁹⁰ Der Einzahlung wurde daher die strafbefreiende Wirkung nicht zuerkannt, da der Entrichtungszeitraum eben nur pauschal angegeben wurde. Diese Auffassung widerspricht bereits dem bereits erläuterten Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Finanzstrafgesetznovelle 1975.

In der Entscheidung des UFS²⁹¹ vom 11. September 2012 reichte der Abgabepflichtige eine schriftliche Selbstanzeige bei der Finanzbehörde ein, in der dieser als Begründung ausführte, dass *“infolge Arbeitsüberlastung und Zeitmangel irrtümlicherweise die Umsatzsteuervoranmeldungen für 8-11/2005 und die Umsatzsteuervoranmeldung für 6/2006 nicht rechtzeitig eingereicht worden seien”*. Der Gesamtrückstand in genannter Höhe würde umgehend auf das Konto des Abgabepflichtigen überwiesen werden. Nach Ansicht des UFS genügte dieser Schriftsatz nicht den Erfordernissen an die Darlegung der Verfehlung, da eine sofortige und richtige Abgabefestsetzung bei Bekanntgabe einer Gesamtzahllast für mehrere Voranmeldungszeiträume nicht möglich sei. Da jedoch im vorliegenden Fall die nachgereichten Umsatzsteuervoranmeldungen zusammen mit Bankkonten, Kassabuch, Eingangs- und Ausgangsrechnungen, einem Buchungsjournal und Saldenlisten übergeben wurden, ging der UFS davon aus, dass die Umsatzsteuervoranmeldungen lediglich ergänzender Bestandteil der Selbstanzeige waren. Die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung waren somit lediglich aufgrund der Vorlage weiterer Dokumente erfüllt.

Daraus kann man schließen, dass der UFS – entgegen der herrschenden Literatur und Rechtsprechung – davon ausging, dass die bloße Einreichung verspäteter Umsatzsteuervoranmeldungen unter Angabe einer Gesamtzahllast nicht für die Darlegung der Verfehlung ausreiche, da die entsprechenden Beträge nicht den einzelnen Veranlagungszeiträumen zugewiesen werden konnten.

²⁹⁰ UFS 05.12.2008, FSRV/0017/-W/08.

²⁹¹ UFS 12.09.2012, FSRV/0009-W/12.

Am 23. Juni 2005 verweist der UFS²⁹² auf die Praxis, wonach die Einreichung bloßer Abgabenerklärungen als Selbstanzeigen umgedeutet wird und bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen strafaufhebende Wirkung entfaltet. *“Maßgeblich in diesem Zusammenhang muss aber sein, um den Widerspruch zwischen dem objektiven Erklärungsinhalt derartiger Abgabenerklärungen und den Umstand, dass das geforderte Begehren, eine Strafanzeige gegen sich selbst im Sinne des § 29 FinStrG zu erstatten, aber objektiv nicht ersichtlich ist, aufzulösen, dass zumindest aus der Aktenlage im Rahmen der Beweiswürdigung zu erschließen ist, dass der Abgabepflichtige bzw der potentielle Selbstanzeiger überhaupt eine Selbstanzeige erstatten wollte.”* Dies könne beispielsweise geschehen, indem der Abgabepflichtige den finanzstrafrechtlich bedeutsamen Sachverhalt auf geeignete Weise offen legt und anzeigt. Im vorliegenden Fall wurde die eine Restschuld ausweisende Umsatzsteuerjahreserklärung eingereicht. Da jedoch keine exakte Aufteilung der verkürzten Gesamtsumme auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume beigelegt wurde, hatte der UFS die strafbefreiende Wirkung verneint.

Als konkludente Selbstanzeige wurde in der Entscheidung des UFS²⁹³ am 3. Mai 2012 folgender Sachverhalt beurteilt: Die steuerliche Vertretung des Abgabepflichtigen erstattete mittels Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung beim Finanzamt detailliert Selbstanzeige, wobei ausgeführt wurde, dass sich aus der Jahressteuererklärung eine Nachzahlung in genannter Höhe ergäbe, weil zwei in der Beilage zur Selbstanzeige beigelegten Rechnungen storniert worden seien, diese seien jedoch im Juni des Veranlagungsjahres mit Vorsteuerabzug verbucht worden. Die Selbstanzeige wurde als formgerecht eingebracht angesehen.

Ähnlich auch die Ansicht des UFS²⁹⁴ am 23. März 2006. Auch hier mangelte es an der Konkretisierung der Tatzeiträume. Es sei notwendig, die einzelnen Monate samt den darauf bezogenen Umsatzsteuerverkürzungen auszuweisen.

Diese Auffassung wurde aber, wie zu Anfang dieses Unterkapitels kurz angesprochen, von Seiten des UFS nicht ausschließlich vertreten. Eine gegenteilige Rechtsansicht vertrat

²⁹² UFS 23.06.2005, FSRV/0128-L/04.

²⁹³ UFS 03.05.2012, FSRV/0012-S/10.

²⁹⁴ UFS 23.03.2006, FSRV/0007-F/06; siehe auch: UFS 22.03.2005, FSRV/0009-F/04; UFS 21.12.2009, FSRV/0019-S/09; UFS 03.05.2012, FSRV/0012-S/10.

beispielsweise der UFS²⁹⁵ Außenstelle Linz vom 28. August 2010. Hier stellte er fest, dass in aller Regel eine nachträgliche bzw verspätet eingebrachte Umsatzsteuervoranmeldung sowie eine Restschuld ausweisende kommentarlos eingebrachte Umsatzsteuerjahreserklärung strafbefreiende Wirkung entfalten kann.

Auch in seiner Entscheidung vom 26. März 2009 verweist der UFS²⁹⁶ explizit auf die Verwaltungspraxis, nach der die Abgabe einer richtigen Umsatzsteuerjahreserklärung als konkludente Darlegung der Verfehlung akzeptiert werde, *“da nicht unbeträchtliche Nachzahlungen auf ein Finanzvergehen schließen lassen”*. Auch nach der Rechtsprechung sei die Abgabe einer Jahresumsatzsteuererklärung als konkludente Darlegung der Verfehlung im Sinne des § 29 Abs 1 FinStrG zu beurteilen.

So auch der UFS²⁹⁷ in seiner Entscheidung am 8. März 2011 wonach die Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung als konkludente Selbstanzeige angesehen werden kann. Der Abgabepflichtige hatte außerdem in der Beilage seine erzielten Umsätze, die darauf entfallende Umsatzsteuer, die angefallene Zahllast und den Umstand offen gelegt, dass bisher keinerlei Vorauszahlungen entrichtet wurden. Die Voraussetzungen an die Darlegung der Verfehlung sowie an die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände wären damit erfüllt (wobei hier jedoch leider keine Einigkeit der verschiedenen UFS Außenstellen vorherrscht).

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass nach teilweiser Ansicht des UFS eine eine Nachzahlung aufweisende Jahresumsatzsteuererklärung nicht die Voraussetzungen der konkludenten Darlegung der Verfehlung erfüllt.

9.6. Kritik an der Judikatur des UFS

Insbesondere von *Schrottmeyer*²⁹⁸ wird diese Judikaturlinie des UFS stark kritisiert. Im Rahmen seiner Kritik verweist er auf den Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Finanzstrafgesetznovelle 1975, wonach es bei Selbstbemessungsabgaben genüge, dass auf dem Einzahlungsabschnitt die Abgabenart und der Entrichtungszeitraum bekannt gegeben

²⁹⁵ UFS 26.08.2010, FSRV/0026-L/09.

²⁹⁶ UFS 26.03.2009, FSRV/0038-G/08.

²⁹⁷ UFS 08.03.2011, FSRV/0091-W/10; siehe auch: UFS 23.07.2012, FSRV/0030-I/10.

²⁹⁸ *Schrottmeyer*, UFS anerkennt Jahresumsatzsteuererklärungen nicht als konkludente Selbstanzeigen und verschärft Täternennung – Kritische Auseinandersetzung mit dieser Judikatur, SWK 2010, 759 (759 f).

würden, eine konkrete Zuordnung des verkürzten Abgabebetrages jedoch nicht erforderlich sei. Weiters verweist er auf die einschlägige Judikatur des OGH²⁹⁹ und des VwGH³⁰⁰. Durch die Bekanntgabe der richtigen Bemessungsgrundlagen würde einerseits die Verfehlung dargelegt und andererseits die für die Festsetzung maßgeblichen Umstände offengelegt. Die Darlegung der konkreten Sachverhaltselemente sei hier nicht erforderlich, da sich Inhalt und Umfang der Darlegung an den ursprünglichen abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Berichtigungspflichten nach §§ 119 und 139 BAO orientieren würden. Diese sähen aber keine Pflicht zur Offenlegung des zugrunde liegenden Sachverhaltes vor. Auch hier sei daher, wie bei der konkludenten Selbstanzeige durch nachträglichen Entrichtung von Selbstbemessungsabgaben, eine Angabe des konkreten Sachverhalts nicht verlangt.³⁰¹

Weiters geht *Schrottmeyer* auf die Rechtsansicht des UFS betreffend die Offenlegung der bedeutsamen Umstände ein. Der UFS hielt es für notwendig, in der Selbstanzeige festzuhalten, welche Verkürzungsbeträge auf welche Voranmeldungszeiträume entfielen.³⁰² *Schrottmeyer* hingegen vertritt die Ansicht, dass die Offenlegung primär dazu diene, dass die Behörde die Abgaben bescheidmäßig vorschreiben bzw die Selbstbemessung überprüfen könne. Eben dazu seien daher seinerzeit unterlassene Angaben nachzuholen, falsche zu berichtigen und unvollständige zu ergänzen. Die Offenlegung müsse dabei in einer Weise geschehen, dass die Abgabenbehörde die Vorschreibung der Abgaben ohne langwierige Nachforschungen vornehmen könne.

Er beruft sich dabei auf die Entscheidung des VwGH³⁰³ vom 22. Jänner 1985. *Schrottmeyer* schließt daraus, dass eine konkludente Selbstanzeige in Form einer Jahresumsatzsteuererklärung, die eine Nachzahlung ausweist, alle von der Literatur und Judikatur geforderten Kriterien für die Offenlegung der bedeutsamen Umstände und auch deren Zweck erfülle und dem UFS folglich nicht zuzustimmen sei.³⁰⁴

²⁹⁹ OGH 05.03.1996, 14 Os 80/95; OGH 27.08.1998, 12 Os 41/98.

³⁰⁰ VwGH 18.10.1984, 83/15/0161.

³⁰¹ *Leitner in Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 15.

³⁰² *Schrottmeyer*, UFS anerkennt Jahresumsatzsteuererklärungen nicht als konkludente Selbstanzeigen und verschärft Täternennung – Kritische Auseinandersetzung mit dieser Judikatur, SWK 2010, 759 (762).

³⁰³ VwGH 22.01.1985, 84/14/0072.

³⁰⁴ *Schrottmeyer*, UFS anerkennt Jahresumsatzsteuererklärungen nicht als konkludente Selbstanzeigen und verschärft Täternennung – Kritische Auseinandersetzung mit dieser Judikatur, SWK 2010, 759 (762).

Weiters führt er aus, die konkludente Darlegung der Verfehlung könne durch die verspätete Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw den Ausweis einer Nachzahlung in der Umsatzsteuerjahreserklärung zum Ausdruck kommen. Nachforderungen an Umsatzsteuer seien zwangsläufig nicht entrichtete Vorauszahlungen oder verminderte Überschüsse. Die daraus entstehenden Nachzahlungen würden daher auf ein Finanzvergehen schließen lassen, wobei eine nähere Konkretisierung der Verfehlung nicht erforderlich sei. Auch sei der Tatzeitraum durch die Jahreserklärung ausreichend konkretisiert.³⁰⁵ Mit Erlassung des Veranlagungsbescheides würden auch allfällige Vorauszahlungsbescheide aus dem Rechtsbestand ausscheiden³⁰⁶, selbst wenn der Behörde die einzelnen monatlichen Veranlagungszeiträume samt auf diese entfallenden Nachzahlungen zahlenmäßig aufgeschlüsselt würden, würde trotzdem lediglich die Veranlagung für das Veranlagungsjahr erfolgen. Eine solche nähere Aufschlüsselung sei daher nicht notwendig.³⁰⁷

9.7. Änderungen durch das Abgabenänderungsgesetz 2012

Der Fachsenat für Steuerrecht der KWT hat dem BMF im Jahre 2012 eine Stellungnahme³⁰⁸ unter anderem betreffend einen Gesetzesvorschlag übermittelt, in dem klargestellt werden sollte, dass Umsatzsteuerjahreserklärungen generell sowohl den Anforderungen der Darlegung der Verfehlung als auch jenen der Offenlegung erfüllen. Weiters sollte am Formular der Umsatzsteuerjahreserklärung ein eigenes Feld für die für eine erfolgreiche Selbstanzeige ebenfalls erforderliche Täternennung geschaffen werden.³⁰⁹

Diesem Vorschlag zumindest teilweise folgend, wurde der neue Abs 7 des § 29 FinStrG im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 2012 eingeführt, in dem sich nun eine entsprechende gesetzliche Klarstellung findet.³¹⁰ Die bisherige Verwaltungspraxis, die darin besteht, Selbstanzeigen durch die Einreichung von Umsatzsteuerjahreserklärungen ohne Aufgliederung der Verkürzungsbeträge auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume

³⁰⁵ *Schrottmeyer*, UFS anerkennt Jahresumsatzsteuererklärungen nicht als konkludente Selbstanzeigen und verschärft Täternennung – Kritische Auseinandersetzung mit dieser Judikatur, SWK 2010, 759 (760).

³⁰⁶ UStR 2000, Rz 2786.

³⁰⁷ *Schrottmeyer*, UFS anerkennt Jahresumsatzsteuererklärungen nicht als konkludente Selbstanzeigen und verschärft Täternennung – Kritische Auseinandersetzung mit dieser Judikatur, SWK 2010, 759 (763).

³⁰⁸ Stellungnahme der Kammer für Wirtschaftstreuhänder vom 16.8.2012 betreffend das AÄG 2012.

³⁰⁹ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 336.

³¹⁰ BGBl I 2012/112.

anzuerkennen, sollte damit gesetzlich abgesichert werden. Ein entsprechendes Feld für die Täternennung wurde für das Formular der Umsatzsteuerjahreserklärungen leider nicht vorgesehen. Man kann nur hoffen, dass die Finanzverwaltung daher an ihrer bisherigen Rechtsprechung, wonach die Einreichung einer berechtigten Umsatzsteuererklärung auch ohne ausdrückliche Täternennung strafbefreiende Wirkung entfaltet, festhält.

Es sei zudem explizit darauf hingewiesen, dass die Neuregelung nach § 29 Abs 7 keinen Hinweis darauf enthält, ob trotzdem eine Täternennung erforderlich ist. Auf diesen Themenkomplex wird in einem eigenen Kapitel über die konkludente Täternennung unter Punkt 15.3. einzugehen sein.

9.8. Durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 offen gebliebene Punkte

Durch den im Rahmen des Abgabenänderungsgesetz 2012 neu eingeführten § 29 Abs 7 sind jedoch nicht alle offenen Fragen im Zusammenhang mit Selbstbemessungsabgaben bzw der konkludenten Darlegung der Verfehlung bei Umsatzsteuerjahreserklärungen geklärt worden.

Vorsicht geboten sei weiterhin bei Umsatzsteuerjahreserklärungen, die zwar eine Restschuld ausweisen, diese jedoch nicht den gesamten strafbestimmenden Wertbetrag umfasst. In diesem Fall wäre der Finanzbehörde die Verfehlung nicht ausreichend ersichtlich gemacht worden.³¹¹

Auch ist nach wie vor bedenklich, wenn mehrere Veranlagungszeiträume gemeinsam entrichtet werden und keine entsprechende Aufstellung der einzelnen Beträge auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum beigeschlossen wird. Wird beispielsweise im Falle der verspäteten Entrichtung von Umsatzsteuer die Zahllast mehrerer Kalendermonate (sollte der Kalendermonat Veranlagungszeitraum sein) gemeinsam entrichtet, wäre die strafbefreiende Wirkung mangels Zuordnung nicht gewährleistet.

Dieses Ergebnis ist jedoch als sachgerecht anzusehen, da die Umsatzsteuerjahreserklärung die Erklärungen im Voranmeldungszeitraum ersetzt, die damit aus dem Rechtsbestand

³¹¹ *Schrottmeyer/Plückhahn*, Änderungen bei der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, SWK 2013, 135 (139 f).

treten. Damit korrespondieren auch die finanzstrafrechtlichen Bestimmungen, die besagen, dass ab dem Zeitpunkt der Verwirklichung eines Umsatzsteuerjahresdelikts allfällige Delikte im Voranmeldungszeitraum konsumiert werden.³¹² Die Ungleichbehandlung gegenüber der Nichtzuordnung im Rahmen der Jahreserklärung ist somit gerechtfertigt. Folglich ist eine Zuordnung zu den einzelnen Veranlagungsperioden *innerhalb* des Kalenderjahres bei gleichzeitiger Überweisung mehrerer Zahllasten vonnöten.

Inwieweit diese Gesetzesänderung tatsächlich zu einer Verbesserung für den Selbstanzeiger geführt hat, bleibt fraglich. Diese kann nämlich letztlich nur in Ausnahmefällen eine Erleichterung mit sich bringen – beispielsweise bei der Einreichung durch einen Einzelunternehmer –, da soweit ersichtlich keine Erleichterung hinsichtlich des Erfordernisses der Täternennung eingetreten ist. Die vermeintliche Selbstanzeige durch Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuererklärung könnte daher dann zwar in Bezug auf die Darlegung der Verfehlung erfolgreich sein, bei Tätermehrheit ist jedoch trotzdem eine konkrete Täternennung vorzunehmen. Es sei daher diesbezüglich weiterhin Vorsicht geboten.

9.9. Vorsatzerfordernis bei Vorsteuerdelikten

Anzumerken ist ferner, dass Delikte im Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum ohnehin nur bei wissentlicher Nichtentrichtung und zumindest bedingtem Vorsatz hinsichtlich der Nichtabgabe von Voranmeldungen oder vorsätzlicher Begehung einer Finanzordnungswidrigkeit nach § 49 FinStrG bestraft werden können. Lediglich fahrlässige Verkürzungen von Umsatzsteuer in Voranmeldungszeiträumen, die in der Jahreserklärung richtig gestellt werden, erfüllen nicht den finanzstrafrechtlichen Tatbestand. In einem solchen Fall bedarf es auch keiner Selbstanzeige.³¹³

Ähnlich fällt die rechtliche Beurteilung auch bei Verkürzungen von Lohnsteuer aus. Auch hier wird eine Abgabenverkürzung nur bei dem qualifizierten Vorsatz der Wissentlichkeit verwirklicht. Eine fahrlässige Abgabenverkürzung im Zusammenhang mit der Lohnsteuer ist nur ausnahmsweise bei Erklärungspflichten nach § 80 EStG denkbar.³¹⁴

³¹² Seiler/Seiler, FinStrG³ § 29 Rz 10.

³¹³ Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige² Rz 342.

³¹⁴ Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige² Rz 343.

9.10. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland

In der Folge soll der Frage nachgegangen werden, inwieweit eine wirksame Selbstanzeige nach deutschem Recht in Form einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung eingebracht werden kann.

Grundsätzlich kann eine Selbstanzeige nach § 371 AO auch in der Abgabe einer Steuererklärung liegen.³¹⁵

Nach einhelliger deutscher Rechtsansicht³¹⁶ bewirkt die Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung mit korrigierten und damit wahrheitsgemäßen Bemessungsgrundlagen eine strafbefreiende Selbstanzeige. Dies, auch ohne dass die seinerzeit unterlassenen oder falschen Umsatzsteuervoranmeldungen gesondert korrigiert werden. Auch müsse keine Aufschlüsselung der Umsatzsteuerjahreserklärung erfolgen, da die Umsatzsteuer für das Kalenderjahr schließlich richtig festgesetzt werden kann.

Anzumerken sei in diesem Zusammenhang jedoch Folgendes: Ursprünglich wurde die Abgabe unrichtiger Umsatzsteuervoranmeldungen und der entsprechenden Jahreserklärung in Deutschland als einheitliche deliktische Handlung gesehen. Nunmehr wird jedoch jede unrichtige Erklärung in Deutschland als rechtlich selbständige Handlung gewertet. Der BGH³¹⁷ führt in diesem Zusammenhang aus, es handle sich um „*materiell selbständige Taten, denen eigener Unrechtsgehalt zukommt.*“ Dennoch ergäbe sich aus der in der Umsatzsteuerjahreserklärung gemeldeten Umsätze im Ergebnis die Unrichtigkeit der vorangegangenen Anmeldungen, eine exakte Zuordnung zu den einzelnen Veranlagungsperioden unter dem Kalenderjahr seien entbehrlich, da diese lediglich für die Festsetzung von Hinterziehungszinsen relevant und die Umsatzsteuer eine Jahreserklärung sei. Die Nachentrichtung von Hinterziehungszinsen sei jedoch keine Voraussetzungen für

³¹⁵ Jäger in Klein, Abgabenordnung¹¹ § 371 Rz 20.

³¹⁶ Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 6; Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 137; Kohlmann, Steuerstrafrecht § 371 Rz 64.2.; OLG Hamburg, 12.02.1985, 1 Ss 191/84; Jäger in Klein, Abgabenordnung¹¹ § 371 Rz 30; Weber in Schwarz, AO § 371 Rz 47b; Blesinger in Kühn/Wedelstädt, Abgabenordnung²⁰ § 371 Rz 6; Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 371 Rz 5585 f; BGH 13.10.1998, 5 StR 392/98; BGH 19.03.1991, 5 StR 516/90; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 68; Himself in Kock/Scholtz, AO⁵ § 371 Rz 12; Schuhmann, Zur Selbstanzeige bei der Umsatzsteuer, wistra 1994, 253 (253 f); Jäger in Klein, Abgabenordnung¹¹ § 371 Rz 30.

³¹⁷ BGH 13.10.1998, 5 StR 392/98.

die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige. Außerdem stehe es der Finanzbehörde frei, die Hinterziehungsbeträge auch bereits mit der ersten Voranmeldung berechnen.³¹⁸

Diese Ansicht vertrat auch der BGH³¹⁹ in seinem Urteil vom 20. Mai 2010: Würden Umsatzsteuervoranmeldungen und -Jahreserklärungen verspätet abgegeben, könne die Jahreserklärung nicht isoliert, sondern nur zusammen mit den Voranmeldungen Straffreiheit bewirken, da es sich bei diesen um eine Tat im prozessualen Sinn handle. Straffreiheit träte somit sowohl hinsichtlich der Voranmeldungsdelikte, als auch hinsichtlich der Jahreserklärung ein.³²⁰

Im Ergebnis ist somit nach deutscher Rechtslage die Aufschlüsselung in einzelne Veranlagungsperioden nicht notwendig. In Deutschland ist auch ein Abstellen auf die Begründung im Zusammenhang mit dem Verhältnis zwischen Umsatzsteuervoranmeldungen und Umsatzsteuerjahreserklärung nicht notwendig.

Zusammenfassend ist daher zu sagen, dass die Rechtsansicht im Zusammenhang mit Umsatzsteuerjahreserklärungen als Selbstanzeige für Delikte im Voranmeldungszeitraum (zumindest seit dem Abgabenänderungsgesetz 2012) klar der österreichischen entspricht. Ein Unterschied ist zwar dahingehend zu sehen, dass in Österreich Delikte im Voranmeldungszeitraum mit Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung als konsumiert gelten, wohingegen in Deutschland von Tatmehrheit ausgegangen wird. Am Ende des Tages kommt man jedoch zum selben Ergebnis, nämlich der Anwendbarkeit des Strafaufhebungsgrundes der Selbstanzeige auf solche Fälle.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, dass die deutsche Rechtsauffassung mit keinem Wort das Erfordernis des Ausweises des genauen Verkürzungsbetrages in Form einer Restschuld verlangt. Dies ist auch insofern konsequent, als die deutschen Finanzbehörden, wie bereits dargelegt, auch die Aufnahme von Umsätzen innerhalb eines Kalenderjahres in die nächste Veranlagungsperiode als strafbefreiend ansehen. Folgerichtig kann es daher nicht darauf ankommen, dass die Restschuld den genauen Verkürzungsbetrag umfasst.

³¹⁸ *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 64.2.; *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 69; *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige 209 f.

³¹⁹ BGH 20.05.2010, 1 StR 577/09.

³²⁰ *Rüping* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 85a.

9.11. Zwischenergebnis

Nun sollen betreffend die konkludente Selbstanzeige durch die Einreichung einer berechtigten Umsatzsteuerjahreserklärung die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Die Einreichung einer berechtigten Umsatzsteuerjahreserklärung kann als Sonderfall der Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben angesehen werden.
- ◆ Misst man die Einreichung einer berechtigten Umsatzsteuererklärung an den allgemeinen Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung so kommt man zum Schluss, dass diese eigentlich mangels Täternennung und Zuordnung zu den einzelnen Veranlagungszeiträumen nicht erfüllt sind.
- ◆ Grundsätzlich entspricht es der herrschenden Literatur und Rechtsprechung aus Gründen der Verwaltungsökonomie, einer berechtigten Umsatzsteuererklärung strafbefreiende Wirkung hinsichtlich Delikte im Voranmeldungszeitraum einzuräumen.
- ◆ Aufgrund der höchst uneinheitlichen Judikaturlinie des UFS in Sachen Selbstanzeige war es bisher empfehlenswert, eine Selbstanzeige in Form einer berechtigten Steuererklärung mit einer entsprechenden verbalen Darlegung der Verfehlung zu versehen. Beispielsweise kommt hier eine Beilage zur Umsatzsteuerjahreserklärung in Frage, in der ersichtlich ist, auf welche Monate die Differenzen entfallen.³²¹
- ◆ Nach Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 2012 herrscht diesbezüglich nun Klarheit dahingehend, dass die Einreichung einer berechtigten Umsatzsteuerjahreserklärung für die Qualifikation als Selbstanzeige ausreicht.
- ◆ Nach wie vor schwierig ist die Rechtslage, wenn die Umsatzsteuerjahreserklärung keine zutreffende Restschuld ausweist, diese also nicht die gesamten pflichtwidrig

³²¹ *Schmutzer/Schrottmeier*, Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben – Fallbeispiel zu Umsatzsteuervoranmeldungsdelikten, SWK 2010, 810 (810).

nicht in die Umsatzsteuervoranmeldungen aufgenommenen Umsätze aufzeigt. Es ist daher ratsam, ist diesem Fall nach wie vor eine betragsmäßige Aufgliederung der auf die einzelnen Veranlagungszeiträume fallenden Beträge als Beilage der Umsatzsteuerjahreserklärung beizulegen.³²²

- ◆ Ebenso wenig herrscht Klarheit über Konstellationen, in denen die Zahllasten mehrerer Veranlagungszeiträume gemeinsam entrichtet werden, jedoch keine Zuordnung vorgenommen wird. Auch hier wird eine ausdrückliche Darlegung der Verfehlung empfohlen.
- ◆ Problematisch ist ferner grundsätzlich im Zusammenhang mit der Abgabe von Umsatzsteuerjahreserklärung, dass zumeist keine vollständige Täternennung erfolgen wird. Dieser Problematik wird unter Punkt 15.3.2. behandelt.
- ◆ In Deutschland wird der Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung ebenfalls strafbefreiende Wirkung gemäß § 371 AO beigemessen. Abweichend von der österreichischen Rechtslage muss die Restschuld in der Jahreserklärung jedoch nicht den genauen Verkürzungsbetrag umfassen.

³²² *Schrottmeyer/Plückhahn*, Änderungen bei der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG – „Klarstellungen“ bei der Schadensgutmachung, Umsatzsteuerjahresklärungen als Selbstanzeige, SWK 2013, 135 (140).

10. DIE KONKLUDENTE DARLEGUNG DER VERFEHLUNG BEI BESCHEIDMÄßIG FESTZUSETZENDEN ABGABEN

10.1. Einleitende Bemerkungen

Wie schon unter Punkt 8.2. beschrieben ist der Begriff „bescheidmäßig festzusetzende Abgaben“ als Gegenstück zu dem Begriff „Selbstbemessungsabgaben“ zu sehen. Letztere werden durch das Finanzamt festgesetzt, der Abgabepflichtige teilt dem Finanzamt lediglich die Berechnungsgrundlagen mit. Das Finanzamt stellt dann die Höhe der zu entrichtenden Abgabe fest.³²³ Prominentestes Beispiel der bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist die Einkommensteuer. Auf die Festsetzung dieser bezieht sich auch zumeist die in der Folge beschriebene Judikatur.

Da grundsätzlich die meisten Urteile betreffend die Selbstanzeigebestimmung des § 29 FinStrG im Zusammenhang mit Umsatzsteuerdelikten ergangen sind, waren die genauen Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung beispielsweise bei Vergehen betreffend die Einkommensteuer noch wenig ausjudiziert.

Erst mit dem Urteil des OGH vom 29. Juli 1997³²⁴ wurde die Frage aufgeworfen, wie die Darlegung der Verfehlung konkret bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben auszusehen hat. Dieses Urteil hat viele Fragen aufgeworfen und dadurch zu großer Rechtsunsicherheit geführt, wie die inhaltlich weit auseinandergehende Literatur in diesem Zusammenhang zeigt. Insbesondere *Leitner*, *Plückhahn* und *Grabenwarter* vertreten diesbezüglich gegenteilige Auffassungen, die in diesem Kapitel dargestellt werden sollen.

10.2. Das Urteil des OGH vom 29. Juli 1997 (14 Os 204/96)

Die in der Folge beschriebene Entscheidung des OGH steht mit der bisherigen Literatur und Rechtsprechung in Widerspruch. Insbesondere besteht eine signifikante Differenz zu den inhaltlichen Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung, die vor allem der VwGH an eine Selbstanzeige (allerdings vor allem im Zusammenhang mit Selbstbemessungsabgaben) stellt.³²⁵ Der OGH ist hierbei vom Grundsatz der Zulässigkeit

³²³ RAE, Richtlinien für die Abgabeneinhebung Rz 5.

³²⁴ OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96.

³²⁵ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 16.

einer konkludenten Darlegung der Verfehlung abgerückt. Aufgrund der Brisanz dieser Entscheidung, soll diese nun im Detail beleuchtet werden.

10.2.1. Sachverhalt

Der angeklagte Abgabepflichtige hatte in seinen Einkommensteuererklärungen für die Jahre 1985 bis 1987 negative Einkünfte verzeichnet, die angeblich aus Beteiligungen an verschiedenen Gesellschaften stammten. Die von ihm steuerlich geltend gemachten Verluste wurden in den Abgabenbescheiden für die genannten Jahre auch berücksichtigt. Tatsächlich fielen diese negative Einkünfte jedoch unter die Liebhabereiverordnung und wären daher aus der Abgabenberechnung auszuscheiden gewesen. Der Abgabepflichtige hatte daher unstrittigerweise unter Verletzung seiner abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten durch die Geltendmachung ungerechtfertigter negativer Einkünfte Einkommensteuer verkürzt.

In der Folge übermittelte der Täter an das Finanzamt berichtigte Abgabenerklärungen für die Jahre 1985 bis 1987 mit der Erklärung, er wolle „*die seinerseits eingegangenen Verlustbeteiligungen aus seinem steuerpflichtigen Einkommen eliminieren*“. Die tatsächliche Zuwiderhandlung gegen die Abgabenvorschriften, die in der steuerlichen Geltendmachung von zu Unrecht geltend gemachten Verlustbeteiligungen bestand, legte der Abgabepflichtige jedoch nicht dar.³²⁶

10.2.2. Ansicht des OGH

Der OGH traf daraufhin folgende Feststellungen in Bezug auf die Darlegung der Verfehlung: „*Die für jede Selbstanzeige erforderliche Darlegung der Verfehlung muss eine so präzise Beschreibung enthalten, dass der Finanzbehörde schon dadurch sogleich eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst ermöglicht wird... [...] ... Strafflosigkeit tritt also nur insoweit ein, als eine Verfehlung angezeigt wird.*“

Diesem Erfordernis genüge die Darlegung der Verfehlung im vorliegenden Fall jedenfalls nicht. Die an das Finanzamt gesandte Berichtigung des Täters erschöpfe sich nämlich in der Erklärung, dass dieser die „*seinerzeit eingegangenen Verlustbeteiligungen*“ aus seinem

³²⁶ OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96.

steuerpflichtigen Einkommen „*eliminieren*“ wolle. Die festgestellten Zuwiderhandlungen gegen Abgabenvorschriften, die in der steuerlichen Geltendmachung von in Wahrheit nicht bestehenden Verlustbeteiligungen liegt, habe er damit nicht bekannt gegeben. Eine präzise Darlegung der Verfehlung sei eine essentielle Voraussetzung für die Erlangung der Straffreiheit nach § 29 FinStrG. Nach Ansicht des OGH verkennt der Täter die Grunderfordernisse einer wirksamen Selbstanzeige, indem er sich auf die kommentarlose Einreichung einer berechtigten Abgabenerklärung verlässt.³²⁷

Der vermeintliche Selbstanzeiger ist wohl davon ausgegangen, dass die Rechtsprechung betreffend die konkludente Darlegung der Verfehlung mittels Einreichung einer berechtigten Umsatzsteuererklärung auch auf bescheidmäßige Abgaben anwendbar ist.

10.3. Ansichten in der Literatur betreffend die Rechtsansicht des OGH

Das soeben dargestellte Urteil des OGH vom 29. Juli 1997 wurde vielfach kritisiert und von der Literatur höchst unterschiedlich bewertet. In der Folge sollen die relevante Rechtsansichten in diesem Zusammenhang vorgestellt werden.

10.3.1. Rechtsansicht von Plückhahn

*Plückhahn*³²⁸ hat im Rahmen des Gelben Briefs Nr 193 zu dem gegenständlichen Urteil des OGH Stellung bezogen.

10.3.1.1. Das Erfordernis der Darlegung der Verfehlung in seiner strengen Ausformung

Seiner Ansicht nach lege das vielfach kritisierte Urteil des OGH vom 29. Juli 1997 „*den Finger auf einen wunden Punkt der bisherigen Verwaltungspraxis*“. Er stellt fest, dass sich aus der Übermittlung einer Steuererklärung allein nicht zwangsweise die Darlegung der Verfehlung ergäbe, da eine berichtigte Steuererklärung nicht unbedingt eine strafrechtlich relevante Verfehlung beinhalten müsse. Es könne sich genauso gut um eine nachträgliche Erfüllung der Anzeigepflicht gemäß § 139 BAO handeln. Es sei aber unerlässlich, dass der

³²⁷ OGH 05.12.1996, 15 Os 97/96; OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96; *Leitner in Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 17.

³²⁸ *Plückhahn in Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 28.

Finanzbehörde zur Kenntnis gelange, dass sie es mit einer Selbstanzeige zu tun habe. Nur eine solche müsse nämlich auch auf die Rechtzeitigkeit der Darlegung hin überprüft werden und erfordere eine genauere Überwachung der zeitgerechten Entrichtung der Abgabe.

Plückhahn gelangt damit offensichtlich zu dem Ergebnis, dass es sich bei der strafbefreienden Wirkung der Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung hinsichtlich Delikte im Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum um eine Ausnahme von den allgemeinen Grundsätzen der Darlegung der Verfehlung handelt. Diese Rechtsansicht könne aber nicht ohne Weiteres auf bescheidmäßig festzusetzende Abgaben ausgeweitet werden, „eine analoge Anwendung dieser Verwaltungspraxis auf Selbstanzeigen im Bereich der bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben [sei] vom Gesetzgeber nicht gewünscht.“³²⁹ Nach Ansicht von *Plückhahn* müsse der Finanzbehörde daher mitgeteilt werden, dass sie es mit einer berichtigten Steuererklärung zu tun habe.³³⁰ Aus dem Begriff der „Darlegung der Verfehlung“ leite sich schon ab, dass lediglich finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten anzuzeigen sei. Durch eine berichtigte Abgabenerklärung sei dies der Abgabenbehörde jedoch nicht ausreichend zur Kenntnis gebracht.

Seiner Ansicht nach sei die Bekanntgabe einer Verfehlung nicht Gegenstand der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Unter diese Pflichten ließe sich nur die Offenlegung der für die Feststellung bedeutsamen Umstände nach § 29 Abs 2 FinStrG subsumieren. Somit erfülle nach *Plückhahn'scher* Auffassung die Übermittlung einer berichtigten Steuererklärung, nicht die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige.³³¹ Daraus kann man ableiten, dass nach Ansicht von *Plückhahn* die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung auch über jene, die an die Offenlegungs- bzw Berichtigungspflicht nach den §§ 119 und 139 BAO gestellt werden, hinausgehen können und somit eine präzise Beschreibung der Verfehlung unabdingbare Voraussetzung für die Straffreiheit nach § 29 ist.

Weiters verweist *Plückhahn*³³² im Rahmen seiner Argumentation auf die Erläuternden Bemerkungen zur Finanzstrafgesetznovelle 1975. Diese würden klarstellen, dass die

³²⁹ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 341.

³³⁰ *Plückhahn* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 28.

³³¹ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 372 f.

³³² *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 369 f.

Darlegung der Verfehlung das Ziel verfolge, eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache zu ermöglichen. Dies sei aber nur möglich, wenn die Behörde klar erkennen könne, dass sie es mit einer strafrechtlich relevanten Verfehlung zu tun habe.

Die Bekanntgabe der Verfehlung sei nicht Gegenstand der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht, da dies von keiner Abgabenvorschrift vorgeschrieben würde, das FinStrG zähle auch nicht zu den Abgabenvorschriften nach § 3 Abs 3 BAO. Vielmehr seien diese Pflichten in der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände enthalten. Die Darlegung der Verfehlung sei daher nicht mit den abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflichten zu umschreiben.³³³ Als Beispiel dafür, dass mit einer berechtigten Abgabenerklärung nicht unbedingt eine strafrechtliche Relevanz verknüpft sein muss, nennt *Plückhahn* Überlegungen im Zusammenhang mit der Einreichung einer Restschuld ausweisende Umsatzsteuerjahreserklärung: Finanzvergehen im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen würden nur bei vorsätzlichem Handeln eine finanzstrafrechtliche Deliktsverwirklichung bedeuten, durch die Abgabe einer berechtigten Jahreserklärung würde der Finanzbehörde nicht mitgeteilt, ob der vermeintliche Täter hierbei vorsätzlich gehandelt habe – und damit ein finanzstrafrechtlich relevantes Verhalten anzeige – oder bloß fahrlässig – und damit kein derartiges Delikt zu verantworten hätte. Andererseits könnten beispielsweise in der berechtigten Erklärung auch erhöhte Umsätze bzw reduzierte Betriebsausgaben ausgewiesen sein, die auch auf ein schuldloses Verhalten schließen lassen könnten.³³⁴

10.3.1.2. Die Rechtfertigung der Ungleichbehandlung im Zusammenhang mit der strafbefreienden Wirkung einer berechtigten Umsatzsteuerjahreserklärung zu berechtigten Einkommensteuererklärungen

Plückhahn nimmt auch zu der Unterscheidung in der Behandlung der eine Nachforderung ausweisenden Umsatzsteuerjahreserklärung Stellung. Er führt in diesem Zusammenhang an, dass im Vorauszahlungszeitraum der Umsatzsteuer nur vorsätzliches Verhalten und niemals bloß fahrlässiges strafbar sei. Ob der Abgabepflichtige nun aber vorsätzlich gehandelt habe und damit ein Finanzvergehen verwirklicht oder ob er fahrlässig und damit straflos bliebe, könne einer bloßen Jahressteuererklärung alleine nicht entnommen werden. *Plückhahn* begründet daher das Abweichen der Behandlung einer berechtigten

³³³ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 370 f.

³³⁴ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 372 f.

Umsatzsteuerjahrerklärung mit strafbefreiende Wirkung und die Einreichung einer berechtigten Abgabenerklärung hinsichtlich der Einkommensteuer, die nicht zur Straflosigkeit führt, mit folgenden Erwägungen:

Einerseits weist er darauf hin, dass es sich bei Umsatzsteuerjahreserklärungen nicht um berechnigte Steuererklärungen im herkömmlichen Sinn handle.

So auch der UFS³³⁵ am 28. Jänner 2005 wonach mit Ergehen des Umsatzsteuerjahresbescheides die vom Veranlagungszeitraum miterfassten ergangenen Umsatzsteuerfestsetzungsbescheide und die entsprechenden Umsatzsteuervoranmeldungen aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Da mit der Umsatzsteuerjahrerklärung bisher eingereichte Umsatzsteuervoranmeldungen aus dem Rechtsbestand ausscheiden, dies bei der Einreichung einer berechtigten Einkommensteuererklärung aber nicht der Fall sei (immerhin wurde bereits eine Einkommensteuererklärung für das entsprechende Wirtschaftsjahr eingereicht) ist eine Differenzierung hinsichtlich der strafbefreienden Wirkung gerechtfertigt.

Andererseits begründet *Plückhahn* außerdem die Verwaltungspraxis im Zusammenhang mit den lockereren Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung bei Umsatzsteuerjahrserklärungen damit, dass einerseits nur Umsatzsteuererklärungen, die auch *Nachforderungen* ausweisen, als Selbstanzeigen anzusehen seien, und andererseits verwaltungsökonomische Gründe für eine solche Beurteilung sprächen – auch wenn er sie persönlich nicht befürworte.³³⁶

10.3.1.3. Ergebnis der Rechtsansicht von Plückhahn

Nach Ansicht von *Plückhahn* müsse einer berechnigte Steuererklärung nicht zwangsweise eine strafrechtlich relevante Verfehlung beinhalten. Gerade dies würde aber von Abs 1 des § 29 gefordert.

Die nachträgliche Erfüllung der Offenlegungs- und Berichtigungspflicht entspräche der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände – und nicht der Darlegung der Verfehlung.

³³⁵ UFS 28.01.2005, FSRV/0083-W/04.

³³⁶ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 373; *Plückhahn* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 28 f.

Im Bereich der Selbstbemessungsabgaben, insbesondere hinsichtlich der Einreichung einer berechtigten Umsatzsteuerjahreserklärung, sei diese Rechtsansicht als Ausnahme von diesen grundsätzlichen Anforderungen gerechtfertigt, da es sich bei diesen einerseits gar nicht erst um berichtigte Steuererklärung handle und die vereinfachte Darlegung der Verfehlung von der Verwaltungspraxis aus Gründen der Verwaltungsökonomie anerkannt sei.

Im Ergebnis befürwortet *Plückhahn* somit die Rechtsansicht des strengen Urteils des OGH vom 29. Juli 1997.

10.3.2. Rechtsansicht von Leitner

Leitner vertritt im Vergleich zu *Plückhahn* die gegenteilige Auffassung. Seiner Ansicht nach würde „kein sachlich begründetes Bedürfnis, zwischen Selbstbemessungsabgaben und bescheidmäßig veranlagten Abgaben zu unterscheiden“ bestehen. Würde beispielsweise eine bescheidmäßig zu veranlagende Abgabe wie die Einkommensteuer zu niedrig festgesetzt, müsste eine Mitteilung an die Abgabenbehörde, mit dem Inhalt, dass es zu einer Verkürzung ebendieser Abgabe durch Einreichen einer unrichtigen Abgabenerklärung gekommen ist, genügen. Durch die Abgabe der berechtigten Erklärung bzw die Berichtigung der Steuerbemessungsgrundlagen, würde es der Behörde möglich, die Abgaben ohne langwierige Nachforschungen vorzuschreiben. Dies müsse für die strafbefreiende Wirkung ausreichen. Der Abgabenbehörde würde zwangsläufig zur Kenntnis gebracht, dass die Bemessungsgrundlagen zuvor zu niedrig erklärt und die Abgabe daher in der Folge zu niedrig festgesetzt wurde.³³⁷

Da für den Bereich der Selbstbemessungsabgaben die Offenlegung der Verkürzung mit der konkludenten Darlegung der Verfehlung zusammenfällt, müsse dies nach Ansicht von *Leitner* daher auch bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben der Fall sein. „Eine Differenzierung in den Voraussetzungen danach, ob es sich bei der hinterzogenen Abgabe um eine Selbstbemessungs- oder bescheidmäßig festzusetzende Abgabe handelt, sei sachlich nicht begründbar.“³³⁸

³³⁷ *Leitner* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 16 f; *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 12.

³³⁸ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 12 f.

Leitner untermauert seine Argumentation mit folgenden zwei Begründungen:

10.3.2.1. Das Verbot des Zwangs zur Selbstbeichtigung nach Art 90 Abs 2 B-VG

Einerseits zieht *Leitner* einen Analogieschluss zwischen der Bestimmung über die Selbstanzeige nach § 29 FinStG zu der Parallelbestimmung des StGB der tätigen Reue nach § 167 Abs 3 StGB.

Bei der tätigen Reue nach § 167 Abs 3 StGB bedürfe es keiner Selbstbeichtigung gegenüber dem Verletzten, auch nicht im Sinne der Offenbarung irgendeiner Schuld. Die Schadensgutmachung werde als konkludentes Offenbaren des Beschuldigten gesehen. Die begangene Verfehlung und ihre strafrechtliche Relevanz müsse der Behörde nicht ausdrücklich zur Kenntnis gebracht werden.³³⁹

Nach Ansicht von *Leitner* ziele der OGH in seinem Urteil vom 29. Juli 1997 darauf ab, dass der Selbstanzeiger ein reumütiges Geständnis ablegen müsse, obwohl dieser im vorliegenden Fall durch seine Mitteilung „*die Verlustbeteiligungen aus seinem steuerpflichtigen Einkommen eliminieren zu wollen*“ bereits die richtige Bemessungsgrundlage zur Festsetzung der Einkommenssteuer offenlege und konkludent darlege, dass er diese Beteiligungsverluste zu Unrecht berücksichtigt habe. Es sei unerheblich, woraus die Verlustbeteiligungen – beispielsweise aus Scheinbeteiligungen oder aus Liebhabereien – resultieren. Die Abgabenbehörde sei bereits durch die Mitteilung des Selbstanzeigers in der Lage gewesen, die richtigen Abgabenbescheide ohne weitere Nachforschungen zu erlassen.³⁴⁰

Weiters müsse eine Selbstanzeige nicht als solche bezeichnet werden, ein „reumütiges Geständnis“ sei keine Voraussetzung für deren strafbefreiender Wirkung. Auch der Wortinterpretation der Bezeichnung „Anzeige“ sei nicht zu entnehmen, dass sich der Selbstanzeiger einer strafbaren Handlung beichtigen müsse. Daher müsse der zugrunde liegende tatsächliche Sachverhalt nicht offen gelegt werden. Dies sei ja auch der Grund

³³⁹ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 13.

³⁴⁰ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 18.

weshalb bei Verkürzungsdelikten in der Regel die Darlegung der Verfehlung mit der Offenlegung der für die Verkürzung bedeutsamen Umstände zusammenfielen.³⁴¹

10.3.2.2. Die nachträgliche Erfüllung von Anzeige- und Offenlegungspflichten

Als zweites Argument für seine Begründung der Gleichstellung von Selbstbemessungsabgaben mit bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben im Zusammenhang mit der Darlegung der Verfehlung bringt *Leitner* vor, dass die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung nicht über jene der ursprünglichen Anzeige- und Offenlegungspflichten sowie Berichtigungspflichten gemäß §§ 119 ff und § 139 BAO hinausgehen dürften.

Da diese schon keinerlei Hinweis auf eine strafrechtliche Relevanz beinhalten müssen, seien diese – und keine überschießenden – Anforderungen auch an die Darlegung der Verfehlung zu stellen und die gleichen Maßstäbe anzulegen. Bei der Darlegung der Verfehlung handle es sich nämlich um die nachträgliche Erfüllung ebendieser Verpflichtungen. Daher genüge auch eine kommentarlos eingereichte Berichtigung der Abgabenerklärung.³⁴² Voraussetzung sei nur, dass die Bemessungsgrundlagen erkennbar berichtigt würden: Es müsse lediglich klar zum Ausdruck kommen, dass die ursprünglichen Angaben unrichtig oder unvollständig waren. Dadurch ergäbe sich implizit die Darlegung der Abgabenverkürzung.

Die Berichtigung habe (lediglich) jene steuererheblichen Tatsachen zu enthalten, die bei pflichtgemäßer Erfüllung der Anzeige- und Offenlegungspflicht von Anfang an zu erklären gewesen wären. An die Selbstanzeige dürften jedoch nicht strengere inhaltliche Maßstäbe gestellt werden als an die ursprüngliche Erklärung. Dieser besteht in der betragsmäßigen Offenlegung der Steuerbemessungsgrundlage, die sich aus der Subsumtion des Sachverhalts unter die Steuerrechtsnorm ergäbe.³⁴³

Weiters weist *Leitner* darauf hin, dass die in den §§ 33 und 34 FinStrG geforderte Offenlegungspflicht nach §§ 119 ff BAO ohnehin eine modifizierte sei. Mit dem Abgabenerklärungsformular würden nur die Steuerbemessungsgrundlage abgefragt, nicht

³⁴¹ *Leitner* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 16 f.

³⁴² *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 13.

³⁴³ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 14.

jedoch eine vollständige Angabe des Sachverhalts verlangt – darauf beziehe sich auch in diesem Fall die Offenlegungs- und Wahrheitspflicht. Eine Offenlegung des zugrunde liegenden Sachverhalts belegt durch Beilagen würde zu einem nicht zu bewältigen Aufwand sowohl für die Finanzbehörden als auch für den Selbstanzeiger führen. Die Offenlegung sei daher grundsätzlich auf die Bekanntgabe der betragsmäßig richtigen Steuerbemessungsgrundlagen beschränkt.³⁴⁴

Eine Dar- und Offenlegung des tatsächlichen Sachverhalts sei nur dann erforderlich, wenn keine nachträglichen oder berichtigten Erklärungen erstellt werden könnten, weil dem Selbstanzeiger die steuerrechtliche Subsumtion unklar und er deshalb nicht in der Lage sei, selbst die Bemessungsgrundlage zu ermitteln.³⁴⁵

Ferner kritisiert *Leitner* an dem oben beschriebenen Urteil des OGH³⁴⁶, dass der OGH die Darlegung der Verfehlung mit der Offenlegung der für die Feststellung der Verkürzung bedeutsamen Umstände verwechsle, wenn er fordere, dass die Darlegung der Verfehlung so eine präzise Beschreibung enthalten müsse, dass der Finanzbehörde schon dadurch sogleich eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst ermöglicht werde. Die Abgabenbehörde hätte unter Zugrundelegung der Mitteilung des Abgabepflichtigen ohne weitere Nachforschungen einen richtigen Abgabenbescheid erlassen können.³⁴⁷ Das Urteil stehe daher im Widerspruch zum praktizierten Abgabenveranlagungsverfahren.

Auch vom Zweck der Regelung her könne der Abgabepflichtige nach dem Finanzstrafgesetz nicht zu mehr verpflichtet werden, als er objektiv am Anfang, nämlich zum Zeitpunkt der Erfüllung seiner Offenlegungspflicht durch die Bekanntgabe der richtigen Bemessungsgrundlage in der Abgabenerklärung bzw im Falle von Selbstbemessungsabgaben zum Zeitpunkt der Entrichtung der selbstberechneten Abgaben in richtiger Höhe bzw bei nachträglicher Kenntnis nach § 139 BAO, verpflichtet war.³⁴⁸

Der Selbstanzeiger habe immer die Wahl: Einerseits könne er den Sachverhalt als solchen der Behörde offenlegen und dieser die Subsumtion unter die Steuerrechtsnorm überlassen, andererseits könne er die Subsumtion selbst vornehmen und der Steuerbehörde nur die

³⁴⁴ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 14.

³⁴⁵ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 14 f.

³⁴⁶ OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96.

³⁴⁷ *Leitner* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 18 f.

³⁴⁸ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 18.

Bemessungsgrundlage mitteilen. Dazu meint *Leitner*, man müsse daher jedem Abgabepflichtigen unter Berücksichtigung dieser Judikatur raten, keine Bemessungsgrundlagen durch Subsumtion des Sachverhalts zu ermitteln, sondern lieber umfassend den Sachverhalt darzulegen. Der Selbstanzeiger würde sonst das finanzstrafrechtliche Risiko der unrichtigen Subsumtion tragen, mit dem Ergebnis, dass seine Abgabenerklärungen sonst möglicherweise nicht unmittelbar verarbeitet werden könnten.³⁴⁹

Betrachtet man das Veranlagungs- und das Berichtigungsverfahren gemäß § 139 BAO, so erfüllt hierbei der Steuerpflichtige seine Offenlegungs- und Wahrheitspflichten dadurch, dass er Steuerbemessungsgrundlagen (in berichtigter Weise) bekannt gibt. Auch hier trifft ihn keine Pflicht, den Sachverhalt an sich darzulegen. *Leitner* vertritt die Auffassung, dass es nicht nachvollziehbar sei, weshalb der Abgabepflichtige gerade bei der Selbstanzeige zusätzlich den Sachverhalt verbalisieren und so eine Verfehlung offenlegen müsse. Insbesondere herrsche hier Unklarheit über die anzuwendenden Konkretisierungs- und Individualisierungsmaßstäbe an diese Verbalisierung.³⁵⁰

10.3.2.3. Kritik von Leitner an der Rechtsansicht von Plückhahn

Weiters wendet er sich gegen die Rechtsansicht von *Plückhahn* und meint, verwaltungsökonomische Überlegungen dürften nicht dazu führen, dass der Täter verpflichtet sei, allfälligen Vorsatz einzubekennen, Fahrlässigkeit jedoch nicht. Es werde eben gerade kein reumütiges Geständnis gefordert. Dies würde aber von *Plückhahn* nach Ansicht von *Leitner* gefordert indem aus der Anzeige unzweifelhaft hervorgehen müsse, dass es sich dabei um eine Selbstanzeige handle. Das Wesen der Selbstanzeige bestehe lediglich darin, den Einnahmenausfall durch die vorangegangene Verletzung der Offenlegungs- und Wahrheitspflicht nachträglich zu beseitigen. Dieser Zweck sei bereits durch eine berichtigte Abgabenerklärung erreicht, da die Behörde dadurch Zugriff auf die bisher nicht zur Verfügung stehende Steuerquelle hätte.³⁵¹

³⁴⁹ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 18 f.

³⁵⁰ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 19.

³⁵¹ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 16.

10.3.2.4. Ergebnis der Rechtsansicht von Leitner

Zusammenfassend ist zu sagen, dass *Leitner* die Darlegung der Verfehlung im Rahmen einer Selbstanzeige auf die Anforderungen der abgabenrechtlichen Offenlegungs- und Wahrheitspflicht im Rahmen der Abgabenerklärung beschränkt.³⁵²

Das vom OGH inhaltliche Erfordernis, dass die Behörde allein durch die Darlegung der Verfehlung in die Lage versetzt sein müsse, eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache zu fällen, findet nach Ansicht von *Leitner* weder eine Deckung im Gesetzestext noch wurde bisher in Literatur und Rechtsprechung eine derartige Ansicht vertreten. Weiters sei der OGH in einer Folgeentscheidung³⁵³ möglicherweise wieder davon abgegangen. Auf letzteres Argument von *Leitner* wird später noch unter Punkt 10.4. und 10.5. eingegangen.³⁵⁴

10.3.3. Rechtsansicht von Eckhard

Auch Ansicht von *Eckhard*³⁵⁵ steht die Entscheidung des OGH³⁵⁶ vom 29. Juli 1997 nicht im Einklang mit der herrschenden Meinung und Verwaltungspraxis. Er führt dazu aus, die Darlegung der Verfehlung müsse nicht das Finanzvergehen mit „*allen seinen objektiven und subjektiven Merkmalen*“ beschreiben. Dabei verweist er auf die Rechtsprechung im Zusammenhang mit Selbstbemessungsabgaben. Eckhard schließt sich somit der soeben erläuterten Rechtsauffassung von *Leitner* an.

10.3.4. Rechtsansicht von Breitenbach

*Breitenbach*³⁵⁷ vertritt in Bezug auf die zu besprechende Entscheidung des OGH ebenfalls die Meinung, dieser Form der Selbstanzeige müsse, entgegen der Ansicht des OGH, Gültigkeit zukommen. Sie begründet dies damit, dass es sich „*um eine Mitteilung [handle], die ihrem Inhalt nach einen ausdrücklichen und unmissverständlichen Hinweis auf die Verfehlung enthält, sodass der Behörde der steuerlich relevante Vorgang zur Kenntnis gebracht wird.*“

³⁵² *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 15.

³⁵³ OGH 27.08.1998, 12 Os 41/98.

³⁵⁴ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 17.

³⁵⁵ *Eckhard*, Aktuelle Entscheiden des OGH zum Finanzstrafrecht, VWT 1998 H 3, 30.

³⁵⁶ OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96.

³⁵⁷ *Breitenbach*, Selbstanzeige 68.

Auch *Leitner/Toifl/Brandl* vertreten die Auffassung, dass das gegenständliche Urteil des OGH zu streng ausgefallen ist und der ständigen Judikatur widerspricht.³⁵⁸

10.3.5. *Rechtsansicht von Fellner*

Fellner nimmt zwar nicht persönlich zu der Thematik des hier zur Diskussion stehenden OGH Urteils vom 29. Juli 1997 Stellung, verweist jedoch in seinen Kommentaren³⁵⁹ zu § 29 auf ebenjenes, wonach der Finanzbehörde eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst zu ermöglichen ist. Daraus kann möglicherweise geschlossen werden, dass *Fellner* die Relevanz des Urteils erkennt und die Rechtsauffassung von *Plückhahn* zumindest nicht ablehnt.

10.3.6. *Rechtsansicht von Grabenwarter – verfassungsrechtliche Bedenken*

Nach Ansicht von *Grabenwarter*³⁶⁰ sprechen verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Anforderungen der Darlegung der Verfehlung durch die eben beschriebene Rechtsprechung des OGH.

Er sieht in der Ungleichbehandlung von Tätern, die nach § 167 Abs 3 StGB und Tätern, die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG erheben, eine Verletzung des Gleichheitssatzes nach Art 7 Abs 1 B-VG. § 29 FinStrG verlangt im Gegensatz zu § 167 Abs 3 StGB neben der Offenlegung auch noch die Darlegung der Verfehlung, die eine Bezeichnung der betroffenen Abgabe, Angaben über die Verkürzungsperiode und die Ursache der Verkürzung umfasst. Nach der oben besprochenen Entscheidung des OGH³⁶¹ reiche nun eine konkludente Darlegung im Rahmen der Offenlegung nach § 29 Abs 2 FinStrG nicht mehr aus.

Als Rechtfertigung der Differenzierung könne angeführt werden, dass Finanzvergehen für den Geschädigten (also den Fiskus) schwerer zu erkennen seien als Vermögensdelikte, wodurch das Ziel der Anlockung des Täters durch einen Strafaufhebungsgrund gerade bei schwerer zu entdeckenden Delikten höher sein müsse als bei Delikten, bei denen die Aufklärung leichter sei. In der Darlegung der Verfehlung sei aber kein über die

³⁵⁸ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 408.

³⁵⁹ *Fellner*, FinStrG⁶ §§ 29 und 30 Rz 11a.

³⁶⁰ *Grabenwarter* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 91 ff.

³⁶¹ OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96.

Offenlegung hinausgehender Beitrag zur Aufklärung der Tat zu erwarten. Der von *Plückhahn* angeführte Hinweis, dass auch finanzstrafrechtlich Irrelevantes im Rahmen einer berichtigten Erklärung offengelegt wird, solle nicht die Aufklärung der Tat an sich erleichtern, sondern sei auf die Vermeidung von strafrechtlich irrelevanten „Fehlmeldungen“ gerichtet. Daher ergäbe sich aus diesem Grund keine Rechtfertigung für diese strenge Rechtsprechung. Als weiteren möglichen Rechtfertigungsgrund nennt *Grabenwarter* die Erleichterung der Feststellung des Strafanspruchs, entkräftet dieses Argument jedoch sogleich, indem er darauf hinweist, dass Zweck der Selbstanzeige nicht ist, eine besonders leichte Erkennbarkeit sicherzustellen, sondern Schadensgutmachung herbeizuführen und daher auch aus diesem Grund eine Rechtfertigung der Differenzierung nicht in Betracht käme.³⁶²

Dem ist jedoch entgegenzuhalten, dass der Beschreibung der Darlegung der Verfehlung sehr wohl ein eigenständiger Zweck zukommt. Dieser liegt insbesondere im Wesen der Finanzdelikte begründet, die für die Finanzbehörde naturgemäß schwerer zu erkennen sind, als Delikte im allgemeinen Strafrecht. Die Selbstanzeige verfolgt, wie in Punkt 4.6.2. bereits geschildert wurde, nämlich auch das Ziel, *künftige* Einnahmenausfälle hintanzuhalten. Gerade diese Zielsetzung kommt jedoch der tätigen Reue nach § 167 Abs 3 StGB nicht ausdrücklich zu. Die Darlegung der Verfehlung ist aber für die Erreichung dieses Ziels unabdingbar, da durch die bloße Offenlegung der Bemessungsgrundlagen das begangene Finanzdelikt nicht hinreichend individualisiert werden könnte und somit keine Aussagen für die Zukunft getroffen werden könnten. Eine Rechtfertigung im Lichte des Gleichheitssatzes lässt sich daher im Ergebnis – entgegen der Rechtsansicht von *Grabenwarter* – sehr wohl finden.

Weiters sieht *Grabenwarter* in der Tatsache, dass sowohl für fahrlässige als auch für vorsätzliche Täter § 29 FinStrG unterschiedslos zur Anwendung kommt, eine ungerechtfertigte Differenzierung im Sinne des Gleichheitssatzes. Der fahrlässige Täter hätte dabei einen gewichtigen Nachteil: Der fahrlässige Selbstanzeiger sei sich der Rechtswidrigkeit seines Handelns im Unklaren, beispielsweise wenn er im Fall von Selbstbemessungsabgaben zunächst (ohne entsprechenden Vorsatz) eine unrichtige Grundlage mitgeteilt hat und diese in der Folge berichtet, ohne sich der Strafbarkeit seines Handelns bewusst zu sein. Der Vorsatztäter hingegen, der um die Rechtswidrigkeit seines

³⁶² *Grabenwarter* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 98 ff.

Verhaltens weiß, könne durch dieses Wissen leichter Selbstanzeige erstatten und der Behörde die relevanten Informationen übermitteln.³⁶³

Gerade die von *Grabenwarter* angesprochene Differenzierung zwischen Vorsatz- und Fahrlässigkeitsdelikten ist jedoch dem Wesen der Fahrlässigkeitsdelikte immanent, weshalb seine Auffassung keine ungerechtfertigte Differenzierung darstellen kann, die der Selbstanzeigebestimmung anhaftet. Auch würde sich dieselbe Problematik bei dem vergleichbaren Strafaufhebungsgrund des § 167 Abs 3 StGB im allgemeinen Strafrecht stellen.

Neben einem allfälligen Verstoß gegen den Gleichheitssatz unterstellt *Grabenwarter* § 29 nach Auslegung des OGH außerdem einen Verstoß gegen das Anklageprinzip nach Art 90 Abs 2 B-VG. Da immer dann, wenn ein Betroffener wegen einer (hier: abgabenrechtlichen) Pflicht oder auch nur wegen eines ihm in Aussicht gestellten Vorteils (hier: der Straffreiheit) eine Selbstbeschuldigung vorgenommen hat und dennoch bestraft wird, weil diese als Selbstanzeige nicht anerkannt wird, entstünde ein Spannungsverhältnis mit dem Anklageprinzip im materiellen Sinn. Es sei also im Sinne einer Rechtfertigung nach dem Zweck der entsprechenden Auskunftspflicht zu fragen. Nach *Grabenwarter* komme der Darlegung der Verfehlung bei gleichzeitiger Offenlegung jedoch neben dieser kein eigenständiger Zweck zu. Eine Rechtfertigung scheide daher aus.³⁶⁴

Grabenwarter fasst daher zusammen, dass die Verschärfung der Anforderungen, die die Darlegung der Verfehlung im Rahmen der Selbstanzeige durch den OGH erfahren hat, § 29 FinStrG einen Inhalt unterstellt, der die Regelung zu einem Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz und das Anklageprinzip im materiellen Sinn macht. Wortlaut, Entstehungsgeschichte, Systematik und Teleologie würden die Darlegung der Verfehlung auch in konkludenter Form zulassen, sofern die Offenlegung der bedeutsamen Umstände das Bestehen des Strafanspruchs ausreichend darlegt.³⁶⁵

Der Rechtsauffassung von *Grabenwarter* hinsichtlich eines allfälligen Verstoßes gegen das Selbstbeachtungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG ist jedoch zu entgegen, dass es, wie

³⁶³ *Grabenwarter* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 102 f.

³⁶⁴ *Grabenwarter* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 108 f.

³⁶⁵ *Grabenwarter* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 110.

bereits beschrieben, unter anderem Zweck der Selbstanzeige ist, Sachverhalte aufzudecken, denen die Verwirklichung eines finanzstrafrechtlichen Delikts zugrunde liegt. Dies nämlich insbesondere auch, um in Zukunft derartige Einnahmenausfälle verhindern zu können. Durch die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände wird die Abgabenbehörde jedoch lediglich über die berichtigen Steuerbemessungsgrundlagen in Kenntnis gesetzt. Um den durch das Finanzdelikt aufgedeckten Sachverhalt jedoch auch in Zukunft vermeiden zu können und auf solche Bedacht nehmen zu können, bedarf die Abgabenbehörde aber gerade die Kenntnis des zugrunde liegenden Sachverhalts. Entgegen der Ansicht von *Grabenwarter* kommt der Darlegung der Verfehlung gegenüber der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände somit sehr wohl eine selbständige Funktion zu, die in Hinblick auf das Verbot der Selbstbeschuldigung nach Art 90 Abs 2 B-VG eine ausreichende Rechtfertigung im Sinne eines hinreichend öffentlichen Interesses für dieses Erfordernis bietet.

10.4. Folgeentscheidungen

In der Folge soll eine Darstellung der seit dem Urteil des OGH vom 29. Juli 1997 ergangenen Judikatur erfolgen.

10.4.1. Entscheidungen des OGH vom 27. August 1998 (12 Os 41/98) und vom 25. August 1998 (11 Os 41/98)

Nach Ansicht von *Leitner*³⁶⁶ ist der OGH in dieser Entscheidung wieder von der oben beschriebenen Ansicht vom 29. Juli 1997 abgerückt.

Der Abgabepflichtige hatte in den Jahren 1988 bis 1994 Umsatzsteuervoranmeldungen teils gar nicht, teils verspätet abgegeben. In einigen Fällen wurden die Umsatzsteuervoranmeldungen auch mit zu geringen Beträgen eingereicht. Die Unrichtigkeit ergab sich erst aus der verspätet abgegebenen Umsatzsteuererklärung für das Jahr 1990.

³⁶⁶ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 17.

Der OGH hielt dazu fest, dass Umsatzsteuerjahreserklärungen im Falle von verspätet eingebrachten (wahrheitsgetreuen) Umsatzsteuervoranmeldungen oder in Fällen, in denen überhaupt keine Umsatzsteuervoranmeldungen eingereicht werden, als konkludente Darlegung der Verfehlung zu beurteilen seien und bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen der Selbstanzeige strafbefreiend wirken würden.

Durch alleinige Abgabe einer richtigen Jahreserklärung fehle zwar einerseits die zeitliche Zuordnung zu den einzelnen Voranmeldungszeiträumen und andererseits sei es der Finanzbehörde auch nicht möglich festzustellen, ob die Verkürzung aus der Geltendmachung erhöhter Vorsteuern oder aus der Nichtversteuerung von Einnahmen resultiere: Der Abgabenbehörde werde nur mitgeteilt, dass und in welcher Höhe Umsatzsteuervorauszahlungen im betreffenden Jahr hinterzogen worden waren. Diese Information hielt der OGH hier offenbar als ausreichend, nähere Beschreibungen des Sachverhalts seien nicht erforderlich.³⁶⁷

Auf dieser Linie liegt auch die Entscheidung des OGH³⁶⁸ vom 25. August 1998. Hier hat der Abgabepflichtige unter anderem Umsatzsteuervoranmeldungen verspätet abgegeben. In der entsprechenden Zahlung der Zahllast durch die Umsatzsteuervoranmeldungen sah der OGH eine Selbstanzeige mit schuldbefreiender Wirkung. Er verlangte weder eine Darlegung der Umstände noch eine Konkretisierung der Bemessungsgrundlagen.

10.4.2. Entscheidung des VwGH vom 27. Februar 2000 (97/15/0170)

In seiner Entscheidung vom 27. Februar 2000 verweist der VwGH jedoch explizit auf das Urteil vom 29. Juli 1997. Daraus kann man ableiten, dass dieses zumindest von Seiten des VwGH für praxisrelevant gehalten wird.

In dem in Rede stehenden Urteil hatte der VwGH die Qualifikation als Darlegung der Verfehlung verneint, da der vom Abgabepflichtige eingebrachte Schriftsatz mit dem Hinweis auf das Fehlen eines Einzahlungsbelegs noch keine für eine wirksame Selbstanzeige notwendige Darlegung einer finanzstrafrechtlich relevanten Verfehlung betreffend die Abgabenverkürzung enthielte.

³⁶⁷ Leitner in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 11.

³⁶⁸ OGH 25.08.1998, 11 Os 41/98.

10.4.3. Entscheidung des UFS vom 11. Dezember 2012 (FSRV/0055-W/12)

Mit Schriftsatz vom 31. März 2009 hat der Abgabepflichtige durch seinen steuerlichen Vertreter folgende schriftliche Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG betreffend Einkommensteuer 2005 bis 2007 erstattet:

"Betreffend die o.g. Steuernummer haben wir die Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005, 2006 und 2007 heute elektronisch übermittelt. Herr Mag. N. war in der Zeit vom 1.4.2005 bis 30.9.2007 als Exportleiter bei K. in Frankreich, beschäftigt. Die Tätigkeit wurde vom Home-Office in Österreich ausgeübt, eine Anwesenheit am Sitz der Gesellschaft in Frankreich war nur ca. drei Tage im Monat erforderlich. Wir haben die Lohneinkünfte 04/2005 bis 09/2007 in einer Tabelle zusammengestellt. In der Anlage senden wir außerdem eine Kopie der monatlichen Gehaltsabrechnungen. In den Steuererklärungen wurden die laufenden Gehaltseinkünfte nach Abzug der SV-Beiträge unter KZ 762 angegeben. Die sonstigen Bezüge nach Abzug der SV-Beiträge wurden unter Pkt. 9 eingetragen. Vor dem 1.4.2005 hatte Herr Mag. N. als Angestellter der F., lediglich in Österreich lohnsteuerpflichtige Einkünfte. In der Zeit vom 1.10.2007 bis 28.2.2009 bezog er keine Einkünfte und war beim AMS arbeitslos gemeldet.

Auftrags und namens unseres Klienten erstatten wir Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG. Es wurde verabsäumt, eine Steuererklärung für die Jahre 2005, 2006 und 2007 einzureichen. Unser Klient war davon ausgegangen, dass der Dienstgeber die Besteuerung der Lohneinkünfte in der laufenden Abrechnung durchgeführt hätte. Er wurde nicht darauf hingewiesen, dass der Dienstnehmer für die Besteuerung der Einkünfte zu sorgen hat und der Dienstvertrag enthielt keine Klausel diesbezüglich. Für die aus der Veranlagung sich ergebende Steuernachzahlung wird eine Ratenvereinbarung in Form von 12 Monatsraten beantragt."

Dieses Schreiben wurde als formgerechte Darlegung der Verfehlung und damit als strafbefreiende Selbstanzeige angesehen.

Diese Entscheidung kann daher als gutes Beispiel dafür herangezogen werden, wie eine formgerechte Darlegung der Verfehlung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben aussehen kann. Der Selbstanzeiger hatte sowohl die Bemessungsgrundlagen als auch seine Verfehlung ausreichend dargetan.

10.4.4. Entscheidung des UFS vom 26. März 2012 (FSRV/0072-L/10)

Der Hinweis, dass ein Prüfergebnis der letzten Betriebsprüfung in der Lohnverrechnung in einem bestimmten Veranlagungsjahr nicht berücksichtigt wurde, ist als Darlegung der Verfehlung zu beurteilen. Allerdings werden durch diese Mitteilung die Anforderungen an die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände nicht erfüllt, da diese die Abgabenbehörde in die Lage versetzen müsste, die Abgaben ohne langwierige eigene Ermittlungen zum Sachverhalt so festzusetzen, als wären die erforderlichen Abgaben von vornherein ordnungsgemäß erfolgt.

Der UFS bemängelte hierbei offensichtlich die mangelnde Übermittlung der berichtigten Steuerbemessungsgrundlagen.

10.4.5. Entscheidung des UFS vom 17. Juni 2005 (FSRV/0056-I/04)

Der Abgabepflichtige hatte für die hier gegenständlichen Jahre 2001 und 2002 in seinen Einkommensteuererklärungen Honorare aus seiner Tätigkeit als Unternehmensberater nicht bekannt gegeben. Umsatzsteuererklärungen hatte er vorerst gar nicht eingereicht. Die entsprechenden Bescheide ergingen erklärungsgemäß. Mit einem Schreiben an die Finanzbehörde hatte der Täter in der Folge ein Schreiben mit der Bezeichnung "Selbstanzeige" eingereicht, dem er Umsatzsteuerjahreserklärungen und berichtigte Einkommensteuererklärungen anschloss. Aus diesen ergaben sich Nachforderungen an Umsatz- sowie Einkommensteuer in angegebener Höhe. Diese Mitteilung an das Finanzamt wurde als ausreichend für die Darlegung der Verfehlung und die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände angesehen.

Ähnlich auch der UFS am 4. Februar 2013 (FSRV/0001-K/12). Der Abgabepflichtige hatte eine Selbstanzeige mit berichtigten Umsatz- und Einkommensteuererklärungen eingereicht. Dieser Selbstanzeige war eine Beilage angeschlossen, die die Gründe und das Zustandekommen der hinterzogenen Beträge offenlegte. Die strafbefreiende Wirkung wurde bejaht.

10.4.6. Entscheidung des UFS vom 11. Dezember 2012 (FSRV/1451-W/11)

Der Täter gab in seiner Selbstanzeige sinngemäß an, dass Einkünfte aus ausländischen

Kapitalveranlagungen irrtümlich in Österreich nicht erklärt worden seien. Erst später wäre es zu Übertragung von Todes wegen auf den Täter gekommen. Dieser habe seit der Übertragung des Auslandsdebots jährlich angegebene Beträge entnommen und die Erträge aus der Veranlagung des Schweizer Vermögens irrtümlich nicht der österreichischen Besteuerung unterworfen. Der Irrtum habe letztlich in der Annahme bestanden, sämtliche Steuerpflichten infolge des in der Schweiz erfolgten Quellensteuerabzugs erfüllt zu haben. Der UFS beurteilte diese Mitteilung an die Abgabenbehörde als konkludente Darlegung der Verfehlung.

10.4.7. Entscheidung des UFS vom 8. September 2004 (FSRV/0009-I/04)

Der Abgabepflichtige hatte zu Beginn einer Betriebsprüfung hinsichtlich Umsatzsteuer und Einkommensteuer Selbstanzeige erstattet und der Prüfung Buchhaltungskonten samt Journalen und Jahresabschlüssen sowie die entsprechend berichtigten Umsatzsteuer- und Jahreserklärungen samt Belegen übergeben. Auf dieser Grundlage wurde die Umsatzsteuer und Einkommensteuer für den entsprechenden Zeitraum festgesetzt. Die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige wurde bejaht.

10.4.8. Entscheidung des UFS vom 6. Dezember 2012 (FSRV/0016-I/10)

Im vorliegenden Urteil wurde eine strafbefreiende Selbstanzeige wegen Saldierungen an Umsatzsteuerzahllasten mit in anderen Zeiträumen entstandenen Umsatzsteuergutschriften verneint.

10.4.9. Entscheidung des UFS vom 11. Oktober 2012 (FSRV/0007-W/11)

Der Täter hatte betreffend Umsatz- und Einkommensteuer für 2003 bis 2008 eine Selbstanzeige eingereicht und nichterklärte Umsätze und Gewinne in Form von Sondererlösen offengelegt, eine entsprechende Aufstellung beigelegt und gleichzeitig berichtigte Steuererklärungen zur Umsatz- und Einkommensteuer abgegeben, sowie die sich ergebenden Steuernachzahlungen bekannt gegeben.

Betreffend die Umsatzsteuer hielt der UFS fest, dass die übermittelten Umsatzsteuerjahreserklärungen, die eine Restschuld gegenüber den geleisteten Umsatzsteuervorauszahlungen aufweisen, als ordnungsgemäße Selbstanzeige anzusehen

seien. Der UFS maß auch der übermittelten Einkommensteuererklärung strafbefreiende Wirkung zu.

Ähnlich im Ergebnis auch UFS am 5. Dezember 2008 (FSRV/0017-W/08) und am 20. März 2007 (FSRV/0003-F/07). Der UFS bemängelte hier die fehlende Aufgliederung der hinterzogenen Beträge, obwohl der Abgabepflichtige eine berichtigte Einkommensteuererklärung eingereicht hatte.

10.5. Schlussfolgerungen aus der beschriebenen Judikatur

Beurteilt man die soeben beschriebenen Ansichten in der Literatur und daneben die Urteile des OGH, VwGH und UFS so ist klar ersichtlich, dass hinsichtlich der strafbefreienden Wirkung einer berichtigten Steuererklärung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben jedenfalls keine Einigkeit herrscht.

Bei genauerem Hinsehen wird jedoch deutlich, dass die Rechtsprechung seit dem Urteil des OGH vom 29. Juli 1997 eine recht klare Linie verfolgt. Der Ansicht von *Leitner*, dass der OGH³⁶⁹ in seinen Entscheidungen vom 27. August 1998 sowie vom 25. August 1998 wieder von der zu Anfang beschriebenen Rechtsansicht abgerückt ist, indem er nunmehr berichtigten Abgabenerklärungen strafbefreiende Wirkung einräumt, kann jedenfalls nicht gefolgt werden. *Leitner* erkennt hier, dass es sich bei diesen beiden Urteilen, die vermeintlich eine Änderung der Rechtsauffassung begründen, nicht um Fälle der Hinterziehung von bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben handelt. Dass die Einreichung berichtigter Umsatzsteuerjahreserklärungen als konkludente Darlegung der Verfehlung gelte, hatte der OGH in seiner Entscheidung vom 29. Juli 1997 aber auch gar nicht bestritten. Er spricht sich lediglich hinsichtlich der Darlegung der Verfehlung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben, nämlich bei der Einkommensteuer, aus. Bei der Umsatzsteuer handelt es sich aber, wie schon klargestellt, um eine Selbstbemessungsabgabe.

Die in der Folge kurz skizzierten Urteile des UFS lassen ebenfalls nicht auf eine Änderung der Judikaturlinie schließen. Zwar handelt es sich in diesen zumindest tatsächlich um bescheidmäßig festzusetzende Abgaben (nämlich zumeist um Verkürzungen der

³⁶⁹ OGH 25.08.1998, 11 Os 41/98; OGH 27.08.1998, 12 Os 41/98.

Einkommensteuer), doch wurde die strafbefreiende Wirkung der Einreichung einer berichtigten Einkommensteuererklärung nur dann vom UFS bejaht, wenn der Täter eine entsprechende Aufstellung bzw verbale Darlegung des zugrunde liegenden Sachverhalts seiner Abgabenerklärung beigeschlossen hatte. Gerade dies entspricht jedoch bereits den Anforderungen an eine ausdrückliche Darlegung der Verfehlung, von einer konkludenten Darlegung kann hier keine Rede mehr sein. Auch dies kann daher kein Indiz dafür sein, dass in der Rechtsprechung die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben gelockert wurden.

Es ist daher dringend empfehlenswert, im Falle der Verkürzung einer bescheidmäßig festzusetzenden Abgabe, die berichtigte Abgabenerklärung mit einer verbalen Darlegung der Verfehlung oder zumindest einer Begründung und Aufstellung der verkürzten Beträge zu verbinden.

10.6. Ansicht der Verfasserin

Der Rechtsansicht von *Leitner*, wenn er meint, dass die Differenzierung zwischen Selbstbemessungsabgaben und bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben nicht einzusehen ist, kann jedoch nicht gefolgt werden. Und dies aus mehreren Gründen.

Die Unterschiede der beiden Abgabenarten ergeben sich bereits aus der Konzeption des Gesetzgebers, der bei diesen ein unterschiedliches Verfahren zur Festsetzung der Abgabenschuldigkeit vorsieht. Während bei Selbstbemessungsabgaben der Abgabepflichtige selbst die von ihm geschuldete Steuer berechnen soll, stellt der Gesetzgeber schon in der ursprünglichen Offenlegungspflicht gemäß §§ 119 ff BAO strengere Anforderungen an bescheidmäßig festzusetzende Abgaben. Diese Unterscheidung ist auch im Finanzstrafrecht beizubehalten. Immerhin weist der Finanz- und Budgetausschuss zur Finanzstrafgesetznovelle 1975 bereits auf die besondere Behandlung der Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben hin, wenn er meint, dass es in diesem Fall genüge, wenn die Abgabenart und der Entrichtungszeitraum auf dem Einzahlungsbeleg anzugeben seien. Damit lässt der Gesetzgeber ganz offensichtlich im besonderen Fall der Selbstbemessungsabgaben die Voraussetzungen der strafbefreienden Selbstanzeige der Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände zusammenfallen.

Es ist nicht einsehbar, weshalb diese Überlegungen auch auf bescheidmäßig festzusetzende Abgaben auszuweiten wären. Wäre dies vom Gesetzgeber gewünscht gewesen, hätte auch der Finanz- und Budgetausschuss im Jahre 1975 seinen Kommentar wohl weiter formuliert und beispielsweise anstatt des Begriffes „Selbstbemessungsabgaben“ den Terminus „Verkürzungsdelikt“ verwendet. In diesem Fall wären nämlich auch solche Fallkonstellationen von der vereinfachten Darlegung erfasst gewesen. Der Unterschied zwischen Selbstbemessungsabgaben und bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben war damit auch schon dem Steuerpflichtigen von 1975 bekannt.

Würde man diese Rechtsansicht, wonach die Darlegung der Verfehlung und die Offenlegung der für die *Verkürzung* bedeutsamen Umstände bei Selbstbemessungsabgaben zusammenfallen, auch auf bescheidmäßig festzusetzende Abgaben ausweiten, würde, bedenkt man, dass eine Abgabe nur entweder bescheidmäßig festzusetzen oder als Selbstbemessungsabgabe konzipiert sein kann, ebendieser Sonderbehandlung von Selbstbemessungsabgaben, wie es der Finanz- und Budgetausschuss 1975 und bereits der Gesetzgeber des Finanzstrafgesetzes in seiner ursprünglichen Fassung wollte, kein Raum mehr bleiben. Ferner ist die Selbstanzeigebestimmung nach § 29 FinStrG (zumindest nach herrschender Judikatur und Literatur siehe Punkt 4.6.1.) als Strafaufhebungsgrund einschränkend zu interpretieren³⁷⁰. Davon kann jedoch, folgt man der der Rechtsauffassung von *Leitner*, keine Rede sein. *Leitner* wünscht sich offensichtlich in Österreich diesbezüglich eine ähnliche Auslegung der Selbstanzeigebestimmung wie in Deutschland: Dort reicht nämlich die Einreichung einer berichtigten Steuererklärung in aller Regel für die strafbefreiende Wirkung gemäß § 371 AO aus. Dies ist jedoch in der nach der deutschen Selbstanzeigebestimmung grundsätzlich mangelnden Verpflichtung zur Darlegung der Verfehlung begründet. Mangels Vergleichbarkeit hinsichtlich der Voraussetzung der Darlegung der Verfehlung kann diese Rechtsansicht jedoch nicht auf die entsprechende österreichische Bestimmung des § 29 FinStrG übertragen werden. Insofern ist daher in diesem Punkt der Auffassung von *Plückhahn* jedenfalls zuzustimmen.

Letztlich würde es außerdem bei Bejahung der Rechtsansicht *Leitners* nie zu einer ausdrücklichen Darlegung der Verfehlung kommen: Die konkludente Darlegung der Verfehlung durch Einreichung einer berichtigten Steuererklärung wäre damit nämlich der Regelfall und nicht die Ausnahme. Damit wären aber auch die von *Scheil* angeführten

³⁷⁰ VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297; *Fellner*, FinStrG⁶ §§ 29 Abs 1 Rz 4.

Argumente für die Abgrenzung von Darlegung der Verfehlung und Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände ad absurdum geführt.

Auch entspricht es eben dem Wesen von Selbstbemessungsabgaben, dass der Steuerpflichtige die Zahllast selbst zu berechnen und abzuführen hat. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist dies nicht der Fall. Daher müsste der Behörde bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben umso eher mitgeteilt werden, wie es zu der ursprünglich falschen Berechnung gekommen ist, da die Abgabenbehörde ja auch die Steuern selbst berechnet.

Weiters kann *Leitner* nicht zugestimmt werden, wenn er meint, dass die Darlegung der Verfehlung lediglich die nachträgliche Erfüllung der Anzeige- und Offenlegungspflichten beinhaltet. Ihm ist zwar insofern Recht zu geben, als die Anzeige- und Offenlegungspflicht angesichts des auszufüllenden Abgabenerklärungsformulars eine modifizierte ist. Allerdings verweist weder die Selbstanzeigebestimmung selbst, noch die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage bzw der Finanz- und Budgetausschuss darauf, dass die Darlegung der Verfehlung den Zweck habe, die Anzeige- und Offenlegungspflichten im Nachhinein zu erfüllen und daher auch an deren Kriterien zu messen sei.

Bei § 29 FinStrG handelt es sich eben nicht um eine Bestimmung wie § 139 BAO, nach der die nicht ordnungsgemäß erfüllten Pflichten im Rahmen der §§ 119 BAO unverzüglich richtig zu stellen sind. Die Bestimmungen der BAO verfolgen den Zweck, dass der Abgabeananspruch ursprünglich richtig festgestellt wird. § 29 FinStrG ist hingegen ein Strafaufhebungsgrund. Natürlich hat die Bestimmung den Zweck, nachträglich Steuereinnahmen zu lukrieren³⁷¹, die bereits als nicht einbringlich galten, jedoch hat das mit der ursprünglichen Anzeige- und Offenlegungspflicht nicht zwingend etwas zu tun. Indem *Leitner* eine Parallele zwischen der Darlegung der Verfehlung und der ursprünglichen Anzeige- und Offenlegungspflichten zieht, schafft er eine Fiktion, die nichts mehr mit dem ursprünglichen Sinn der Darlegung der Verfehlung zu tun hat, nämlich der Behörde mitzuteilen, durch welche Handlungen bzw Unterlassungen es zu der Verkürzung der Abgabe gekommen ist.

³⁷¹ ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 57 f; *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 6.

Nach deutscher Rechtslage hat der Inhalt der Selbstanzeige den ursprünglichen Offenlegungs- und Berichtigungspflichten gemäß § 153 AO zu entsprechen. Da jedoch, wie bereits festgestellt, sich die inhaltlichen Anforderungen an die deutsche Selbstanzeigebestimmung auf die Übermittlung richtiger Bemessungsgrundlagen beschränken – und keine Darlegung der Verfehlung verlangen –, kann davon ausgegangen werden, dass mit dem Verweis auf die ursprünglichen abgabenrechtlichen Pflichten eben die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände gemeint sein soll. Übertragen auf die österreichische Selbstanzeigebestimmung bedeutet dies, dass *Plückhahn* ebenfalls insofern zuzustimmen ist, als die Pflichten gemäß §§ 119 ff und § 139 BAO der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände entspricht, und nicht der Darlegung der Verfehlung, wie *Leitner* unzutreffender Weise annimmt.

Wenn *Leitner* fordert, dass es lediglich darauf ankommt, dass die richtigen Steuerbemessungsgrundlagen bekannt gegeben werden, vertauscht er ferner die Darlegung der Verfehlung mit der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände. Durch die Übermittlung der richtigen Bemessungsgrundlagen kann die Behörde die Abgabe richtig festsetzen. Dies entspricht aber eben der Offenlegung nach Abs 2 und nicht der Darlegung nach Abs 1 des § 29 FinStrG. Durch die Angabe richtiger Bemessungsgrundlage weiß die Behörde nach wie vor nicht, wie es zu dem Einnahmenausfall gekommen ist. *Leitner* verwechselt damit die Darlegung der „Verfehlung“ mit einer Darlegung der „Abgabenschuld“.

Das von der Verfasserin gewählte Verständnis kann auch positive Effekte für den Fiskus für die Zukunft haben. Man stelle sich vor, der Abgabepflichtige erführe von einer anstehenden Außenprüfung und reichte schnell berichtigte Abgabenerklärungen ein – aus denen freilich nicht hervorgeht, wie die Abgabenverkürzungen zustande gekommen sind. Würde man der Einreichung dieser berichtigten Erklärung nun strafbefreiende Wirkung zukommen lassen, so käme dieser Steuerpflichtige davon und könnte nach Beendigung der Betriebsprüfung seine Vorgehensweise unter Missachtung der Abgabenvorschriften wieder aufnehmen. Dies kann doch nicht Sinn und Zweck einer Darlegung der Verfehlung sein. Wünschenswert wäre, wüsste der Prüfer in Zukunft zumindest, worauf er zu achten hätte, bzw welche Handlungen – so sie denn der Abgabenbehörde anderwärtig zur Kenntnis gelangen würden – sicherlich mit Vorsatz begangen worden seien. Man könnte nämlich davon ausgehen, dass der Abgabepflichtige sich der von ihm durchgeführten

finanzstrafrechtlich relevanten Handlung, von der er im Wege einer berechtigten Erklärung durch Selbstanzeige straffrei wird, bewusst ist.

Ergänzend ist hier darauf hinzuweisen, dass sich diese Ausführungen lediglich auf bescheidmäßig festzusetzende Abgaben beschränken, wie schon beschrieben gelten für Selbstbemessungsabgaben vereinfachte Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung.

Leitner kritisiert insofern die Rechtsauffassung von *Plückhahn*, indem er meint, dass verwaltungsökonomische Überlegungen nicht dazu führen dürften, dass die Darlegung der Verfehlung zu beinhalten hätte, dass der Abgabenbehörde deutlich gemacht werden müsse, dass sie es mit einer Selbstanzeige zu tun habe. Allerdings stellt *Leitner* in seiner Argumentation ebenfalls verwaltungsökonomische Überlegungen an, wenn er ausführt, eine Offenlegung des zugrunde liegenden Sachverhalts belegt durch Beilagen würde zu einem nicht zu bewältigenden Aufwand für die Finanzbehörden auf der einen Seite und den Selbstanzeiger auf der anderen Seite führen. Ferner sollten verwaltungsökonomische Überlegungen weder als Argument für noch als Argument gegen die konkludente Darlegung der Verfehlung ins Treffen geführt werden, ist es doch nicht Zweck der Selbstanzeigebestimmung dem Staat oder dem Selbstanzeiger das Leben zu erleichtern.

Ein weiterer Aspekt im Zusammenhang mit Selbstbemessungsabgaben und bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist bisher noch nicht in aller Klarheit angesprochen worden: Die einhellige Literatur und Rechtsprechung sieht Umsatzsteuerjahreserklärungen, die eine Restschuld ausweisen nur als konkludente Darlegung der Verfehlung hinsichtlich der in diesem Wirtschaftsjahr begangenen Delikte im Zusammenhang mit Umsatzsteuervoranmeldungen. Wie schon beschrieben scheiden die Umsatzsteuervoranmeldungen nach Festsetzung der Umsatzsteuer mittels Jahresbescheid aus dem Rechtsbestand aus. Dies ist auch der Grund, weshalb Umsatzsteuerjahreserklärungen, die eine Restschuld ausweisen, nach Ansicht von *Plückhahn* nicht als berichtigte Abgabenerklärungen im herkömmlichen Sinn (nämlich so, dass eine andere Abgabenerklärung dieser vorausgeht, die nicht automatisch den Rechtsbestand verlässt) gelten. Eine entsprechende Regelung gibt es jedoch beispielsweise im Rahmen der Einkommensteuer nicht: Der Abgabepflichtige muss nicht vorab monatlich bzw. quartalsweise diesbezügliche Erklärungen abgeben, die dann durch eine Jahreserklärung ersetzt werden. Dies ist ein nicht zu unterschätzender Unterschied

zwischen Einkommensteuer und Umsatzsteuer. Betrachtet man die Judikatur unter Punkt 9.3. betreffend Umsatzsteuerjahreserklärungen wird mit keinem Wort erwähnt, dass es auch als konkludente Selbstanzeige gilt, wenn beispielsweise für das Jahr 2012 eine Umsatzsteuerjahreserklärung eingereicht und bescheidmäßig festgesetzt wird, und danach eine weitere, *berichtigte* Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2012 eingebracht wird. In diesem Fall kann auch nicht von einer konkludenten Darlegung der Verfehlung die Rede sein, es ergibt sich ein mit der Einreichung einer berichtigten Einkommensteuererklärung gleichgelagerter Fall – der vermutlich ebenfalls nicht als strafbefreiend zu behandeln ist. Es ist daher nicht einsehbar, mit welcher Begründung ein Analogieschluss zwischen der Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung mit Restschuld – die gegenüber verwirklichte Delikte im Voranmeldungszeitraum strafbefreiend wirkt – und der Einreichung einer Einkommensteuererklärung, die gegenüber einer zuvor bereits bescheidmäßig festgesetzte Einkommensteuer strafbefreiende Wirkung haben solle – gezogen werden soll.

Entgegen der Ansicht von *Grabenwarter* ist es ferner durchaus gerechtfertigt, dass ein Abgabepflichtiger, der nach § 29 FinStrG straffrei werden möchte, verpflichtet ist, seine Verfehlung offen zu legen. Einerseits handelt es sich bei der Selbstanzeige um einen Strafaufhebungsgrund: Der Täter ist nicht verpflichtet, seine Verfehlungen bekannt zu geben. Will er aber in den Genuss der Straffreiheit kommen, kann es wohl nicht als überschießend betrachtet werden, dass er darlegen muss, wodurch es zu der von ihm verwirklichten Abgabenverkürzung gekommen ist. Immerhin kann der Selbstanzeiger auch rein objektiv den Sachverhalt darlegen. Auch dadurch wird der Abgabenbehörde die Verfehlung bekannt, damit ist dann auch keine Selbstbezichtigung verbunden.

Weiters ist der Hinweis *Grabenwarters* darauf, dass ein fahrlässiger Täter schwieriger straffrei würde als ein vorsätzlicher Täter, weil letzterem sein Handeln entgegen der Abgabenvorschriften klarer ist, als überzogen anzusehen. Letztlich stellt sich diese Problematik bei jedweder fahrlässigen Tatbegehung bzw bei jedwedem Tatbestand, der bereits fahrlässiges Handeln bestraft. Weiters steht es auch dem fahrlässig handelnden Abgabepflichtigen offen, den Sachverhalt objektiv darzustellen und damit den Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung zu genügen.

Wie bereits beschrieben kann der Auffassung nicht gefolgt werden, nach der sich die Judikatur nach dem Urteil des OGH vom 29. Juli 1997 entgegen der in diesem Urteil vertretenen Rechtsauffassung entwickelt hat. Die angeblich einschlägigen Entscheidungen des OGH betrafen eigentlich die Verkürzung einer Selbstbemessungsabgabe während sich der UFS sowie der VwGH durchaus mit der strengerer Handhabung der Darlegung der Verfehlung angefreundet zu haben scheinen. Eine deutliche Änderung in der Rechtsprechung ist daher wohl nicht in Sicht.

Zusammenfassend ist zu sagen, dass hinsichtlich der Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben sicher noch nicht Klarheit besteht. Es ist jedoch sehr wohl gerechtfertigt, zwischen Selbstbemessungsabgaben und bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben zu unterscheiden. Dem Urteil des OGH vom 29. Juli 1997 ist daher im Grunde zuzustimmen, jedoch ist es insofern einschränkend zu interpretieren, dass es keine Auswirkungen auf die Anforderungen der Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben haben kann.

10.7. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland

10.7.1. Einleitende Bemerkungen

Auch in Deutschland erfordert eine Selbstanzeige keine bestimmte Form. Diese kann nicht nur ausdrücklich, sondern auch konkludent in Form einer Jahressteuererklärung eingebracht werden.³⁷² Selbst wenn gar keine Steuererklärung eingereicht wurde und in der Folge im Rahmen einer formlosen Mitteilung der Finanzbehörde alle nötigen Besteuerungsgrundlagen mitgeteilt werden, erfüllt die nachfolgende Nichtabgabe der förmlichen Steuererklärung keinen Straftatbestand mehr, da der Täter durch diese Handlung keine Verkürzungen Abgaben mehr bewirkt.³⁷³

Wie bereits beschrieben, kommt in Deutschland, wie auch in Österreich, der kommentarlosen Abgabe einer richtigen Umsatzsteuerjahreserklärung Straffreiheit hinsichtlich Delikte im Umsatzsteuervoranmeldungszeitraum zu: Die einzelnen Voranmeldungen müssen nicht jeweils berichtigt bzw. nachgeholt werden, auch eine Aufgliederung innerhalb des Veranlagungszeitraumes ist nicht erforderlich.

³⁷² *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 125; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 64.4.

³⁷³ *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige 166 f; *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 126.

Während die Abgabe einer berichtigten Einkommensteuererklärung in Österreich jedoch viele Diskussionen ausgelöst hat, ist die diesbezügliche Rechtslage in Deutschland eindeutiger. Diese soll nun in Kürze dargestellt werden.

10.7.2. Die Einreichung berichtigter Einkommensteuererklärungen im Lichte der deutschen Selbstanzeigebestimmung

Nach einhelliger Ansicht³⁷⁴ in Deutschland stellt die Abgabe einer Einkommensteuererklärung hinsichtlich etwaiger falscher Einkommensteuervorauszahlungen bzw. zu unrecht bewirkten Herabsetzungsanträge für die Vorauszahlungen an Einkommensteuer eine strafbefreiende Selbstanzeige dar. Sollte durch einen unvollständigen Antrag auf Einkommensteuerherabsetzung ein ungerechtfertigter Steuervorteil erwirkt worden sein, entfaltet die später abgegebene korrekte Einkommensteuerjahreserklärung strafbefreiende Wirkung. Der Abgabepflichtige muss dabei auch nicht auf den erwirkten ungerechtfertigten Steuervorteil hinweisen. Begründet wird diese Rechtsansicht damit, dass – wie auch im Bereich der Umsatzsteuer – ein innerer Zusammenhang zwischen den Vorauszahlungen und der Jahreserklärung betreffend Einkommensteuer bestehe. Die Finanzbehörde werde durch die Einreichung der richtigen Jahreserklärung nämlich in die Lage versetzt, die tatsächlich geschuldete Steuer zutreffend vorzuschreiben. Dieselben Erwägungen würden auch für die nachträgliche Einreichung von Lohnsteueranmeldungen gelten.

Problematischer ist der Fall, wenn eine Steuererklärung bereits eingereicht wurde und diese in der Folge im Rahmen einer Selbstanzeige berichtet werden soll. Nach Ansicht von *Joecks*³⁷⁵ und *Franzen*³⁷⁶ ist in diesem Fall die Einreichung einer berichtigter Steuererklärung grundsätzlich mit strafbefreiender Wirkung hinsichtlich der ursprünglich unrichtigen Erklärung verbunden, solange in der späteren, abweichenden Erklärung der Wille des Anzeigenden zum Ausdruck kommt, dass die neue Erklärung an die Stelle der ursprünglichen treten soll. *Breyer*³⁷⁷ meint diesbezüglich, durch das konkludente Handeln

³⁷⁴ *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 64.3; *Rüping* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 55, 86; *Jäger* in *Klein*, Abgabenordnung¹¹ § 371 Rz 31; *Webel* in *Schwarz*, AO § 371 Rz 47b; *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 69; *Blesinger* in *Kühn/Wedelstädt*, Abgabenordnung²⁰ § 371 Rz 6; *Vogelberg*, Die Selbstanzeige im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 6.

³⁷⁵ *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 68.

³⁷⁶ *Franzen* in *Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht³ Rz 46.

³⁷⁷ *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige 168.

– nämlich die Einreichung einer berichtigten Steuererklärung – müsse „hinreichend deutlich der Wille zum Ausdruck kommen, die früheren Angaben nicht aufrechterhalten zu wollen.“ Dies ergäbe sich bereits zumeist aus dem Umstand, dass der Steuerpflichtige eine bereits eingereichte Erklärung durch eine neue ersetze. Diese Rechtsansicht teilt auch *Himsel*.³⁷⁸

Legt man diese Rechtsansicht in ein Beispiel aus der Praxis um, so führt *Breyer*³⁷⁹ diesbezüglich aus: „Hat der Täter zB im Jahre 02 eine falscher Einkommensteuererklärung für 01 eingereicht und reicht er in 03 eine neue Erklärung für 01 mit geänderten Zahlen ein, so bringt er damit konkludent zum Ausdruck, an der bisherigen nicht weitere festhalten zu wollen.“ Daraus kann ganz deutlich geschlossen werden, dass auch der Einreichung berichtigter Einkommensteuererklärung strafbefreiende Wirkung gemäß § 371 AO beigemessen werden soll.

Hier liegt ein deutlicher Widerspruch zu der Rechtslage in Österreich vor, verlangen die österreichischen Behörden bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben doch eine zusätzliche Mitteilung, in der der zugrunde liegende Sachverhalt beschrieben wird sowie die Täter des Finanzvergehens genannt werden. Die deutsche Rechtsauffassung ist jedoch in sich schlüssig: Da die Selbstanzeigebestimmung nach der deutschen AO weder eine Darlegung der Verfehlung noch eine ausdrückliche Täternennung fordert, werden logischerweise durch die Einreichung einer (Einkommensteuer-)Jahreserklärung die berichtigten Bemessungsgrundlagen ausreichend bekannt gegeben. Damit sind aber bereits die inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige nach § 371 AO erfüllt.

Interessant ist auch die Rechtsauffassung in Deutschland, was die Saldierung einzelner Zahllasten innerhalb eines Veranlagungszeitraumes betrifft. In Österreich wird ja diesbezüglich von einigen UFS Außenstellen judiziert, dass eine strafbefreiende Selbstanzeige, mangels Zuordnung der Umsatzsteuervorauszahlungen zu den einzelnen Veranlagungszeiträumen, nicht möglich sei. Man denke in diesem Zusammenhang beispielsweise an die stillschweigende Berücksichtigung von Umsätzen im folgenden Veranlagungszeitraum. Die Zahllast, die sich aus der Umsatzsteuerjahreserklärung ergibt, entspricht folglich dann nicht dem eigentlichen Verkürzungsbetrag.

³⁷⁸ *Himsel* in *Kock/Scholtz*, AO⁵ § 371 Rz 12.

³⁷⁹ *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige 168.

Wie bereits beschrieben, wird in Deutschland diesbezüglich die Ansicht vertreten, dass die stillschweigende Versteuerung im nachfolgenden Veranlagungszeitraum eine wirksame Selbstanzeige darstellt. Folgerichtig werden daher auch berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärungen, innerhalb derer es zu Saldierungen betreffend die Zahllasten der einzelnen Voranmeldungszeiträume gekommen ist, strafbefreiend angesehen: *„Da bei dieser Handhabung ‚reinen Tisch‘ gemacht wird und dies der Sinn der Selbstanzeige ist, muss ihre Wirksamkeit anerkannt werden, auch wenn streng genommen die Angaben betreffen die einzelnen Zeiträume bei isolierter Betrachtung nicht zutreffend berichtet worden sind. Letztlich erhält der Fiskus, was ihm zusteht, wobei es auf das Etikett nicht ankommen kann.“*³⁸⁰

In diesem Zusammenhang ist daher auf die unterschiedliche Handhabung im deutschen sowie im österreichischen Recht hinzuweisen.

10.7.3. Ergebnisse des Rechtsvergleichs

Zusammenfassend ist daher in Bezug auf die Rechtslage in Deutschland darauf hinzuweisen, dass die inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige jenen des § 29 Abs 1 und 2 FinStrG teilweise ähneln, sich jedoch in der Praxis wesentlichen Punkten voneinander unterscheiden. Dies zeigt sich vor allem in den beschriebenen Literatur- und Judikaturansichten.

Zu beachten ist in diesem Zusammenhang insbesondere einerseits, dass berichtigte Einkommensteuererklärungen – entgegen der (teilweise widersprüchlichen) Judikatur der österreichischen Rechtsprechungsorgane – in Deutschland als konkludente Selbstanzeige zu werten sind. Ebenso die stillschweigende Nachversteuerung im folgenden Veranlagungszeitraum und Fallkonstellationen von Saldierungen innerhalb des Kalenderjahres betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen.

Im Ergebnis ist die deutsche Rechtslage inhaltlich für den vermeintlichen Selbstanzeiger somit leichter zu begreifen und vor allem mehr am Zweck der Selbstanzeigebestimmung, bisher verborgene Steuerquellen zu lukrieren, orientiert. Dennoch lässt sich eine diesbezügliche Handhabung aus den österreichischen Vorschriften nicht ableiten.

³⁸⁰ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 167.

Dies ist insofern auch in Österreich wünschenswert, als damit Rechtsklarheit und damit Rechtssicherheit hinsichtlich der inhaltlichen Anforderungen an die Selbstanzeige gefördert wird und die Bestimmung in der Praxis für alle Beteiligten leichter zu handhaben ist.

10.8. Zwischenergebnis

Nun sollen betreffend die konkludente Selbstanzeige durch die Einreichung einer berechtigten Abgabenerklärung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Der OGH hat in seinem Urteil vom 29. Juli 1997 besonders strenge Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben gestellt. Er vertritt dabei die Ansicht, die Zuwiderhandlung gegen die Abgabenvorschriften müsse ausführlich beschrieben werden, dafür reiche die Übermittlung berechtigter Einkommensteuererklärungen jedenfalls nicht aus.
- ◆ Das Urteil wurde in der Literatur sehr unterschiedlich beurteilt. Insbesondere *Leitner* und *Plückhahn* haben ausführlich Stellung bezogen und vertreten dabei gegenteilige Auffassungen, die im Wesentlichen wie folgt zusammengefasst werden können:

<i>zustimmend:</i> Plückhahn	<i>ablehnend:</i> Leitner
Die Übermittlung einer Steuererklärung beinhaltet nicht gezwungenermaßen eine Darlegung der Verfehlung, eine solche ist jedoch der Behörde zur Kenntnis zu bringen.	Die Unterscheidung hinsichtlich der strafbefreienden Wirkung einer berechtigten Abgabenerklärung bei Selbstbemessungsabgaben und bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist nicht gerechtfertigt.

Die Bekanntgabe der Verfehlung ist nicht Gegenstand der Offenlegungs- und Berichtigungspflicht. Diesen hat nämlich erst die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände zu entsprechen.	Die Darlegung der Verfehlung entspricht den Anforderungen der ursprünglichen Offenlegungs- und Berichtigungspflichten. Eine Darstellung des zugrunde liegenden Sachverhalts sei nicht einmal ursprünglich verlangt, an die Selbstanzeige können daher auch keine höheren Anforderungen gestellt werden.
Die unterschiedliche Behandlung berechtigter Umsatzsteuerjahreserklärungen und berechtigten Einkommensteuererklärungen ist gerechtfertigt, da es sich bei der Einreichung einer Umsatzsteuerjahreserklärung nicht um eine berechnete Steuererklärung handelt. Die Ungleichbehandlung ist außerdem aus Gründen der Verwaltungsökonomie einsehbar.	Eine wirksame Darlegung der Verfehlung verpflichtet den Selbstanzeiger weder zur Offenbarung irgendeiner Schuld noch zu einem reumütigen Geständnis. Durch die berechnete Steuererklärung werden der Behörde bereits die relevanten Bemessungsgrundlagen bekannt gegeben, aufgrund derer diese die Steuern richtig festsetzen kann.

- ◆ Nach wie vor ist nicht abschließend geklärt, wie die Darlegung der Verfehlung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben auszusehen hat. Aus Sicherheitsgründen ist es jedenfalls empfehlenswert, einer allfälligen berechtigten Steuererklärung eine verbale Darlegung der Verfehlung anzuschließen.
- ◆ Entgegen der Rechtsansicht von *Grabenwarter* unterstellte der OGH in seiner Entscheidung vom 19. Juli 1997 hinsichtlich der Darlegung der Verfehlung der Selbstanzeigebestimmung keinen verfassungswidrigen Inhalt.

- ◆ Die Differenzierung hinsichtlich einer vereinfachten Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben im Vergleich zu bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist aus folgenden Gründen gerechtfertigt:
 - ◆ Schon der Finanz- und Budgetausschuss zur Finanzstrafgesetznovelle 1975 sah eine Differenzierung hinsichtlich der Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben und bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben vor.
 - ◆ Die Abgrenzung von *Scheil* hinsichtlich der Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände wäre ad absurdum geführt, bejahe man das Vorliegen der Darlegung der Verfehlung durch die Einreichung berechtigter Abgabenerklärungen auch bei bescheidmäßig festzusetzender Abgaben, da in diesem Fall immer von einem Zusammenfallen der beiden Voraussetzungen ausgegangen würde.
 - ◆ In der Folge käme es immer nur zu einer konkludenten Darlegung der Verfehlung. Die Selbstanzeigebestimmung ist jedoch – zumindest nach herrschender Judikatur und Literatur – als Strafaufhebungsgrund einschränkend zu interpretieren.
 - ◆ Erhöhte Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung im Vergleich zu den ursprünglichen Offenlegungs- und Berichtigungspflichten sind bereits durch die Tatsache, dass es sich bei der Selbstanzeige um einen Strafaufhebungsgrund handelt und der Täter nicht zu der Einreichung einer Selbstanzeige verpflichtet ist, gerechtfertigt.
 - ◆ Nach deutscher Rechtslage entspricht der Inhalt der Selbstanzeige der ursprünglichen Berichtigungspflicht gemäß § 153 AO. Da sich der Inhalt der Selbstanzeige nach § 371 AO auf die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände durch die Übermittlung richtiger Bemessungsgrundlagen beschränkt, kann in Hinblick auf die österreichische Rechtslage darauf geschlossen werden, dass auch in Österreich die ursprünglichen Offenlegungs- und Berichtigungspflichten der Offenlegung

der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände entspricht – und nicht der Darlegung der Verfehlung. In diesem Fall kann die Einreichung einer berechtigten Steuererklärung mangels Darlegung der Verfehlung nicht ausreichen.

- ◆ Bei der Einreichung einer berechtigten Umsatzsteuerjahreserklärung handelt es sich nicht um eine berichtigte Erklärung im herkömmlichen Sinn, da die Umsatzsteuervoranmeldungen mit dieser aus dem Rechtsbestand ausscheiden. Es ist also keine ausreichende Vergleichbarkeit zu der Einreichung berechtigter Einkommensteuererklärungen gegeben.
- ◆ Wenn sich *Leitner* auf die geänderte Judikaturlinie beruft, ist ihm entgegenzuhalten, dass es sich bei diesen Fällen wieder um Verkürzungen an Umsatzsteuer handelt. Die strafbefreiende Wirkung der Einreichung einer berechtigten Umsatzsteuererklärung wird jedoch auch vom OGH in seinem Urteil vom 19. Juli 1997 nicht bestritten.
- ◆ Nach deutscher Rechtslage wird die Einreichung einer berechtigten Steuererklärung auch hinsichtlich bescheidmäßig festzusetzender Abgaben als strafbefreiende Selbstanzeige gemäß § 371 AO anerkannt. Hier besteht ein signifikanter Unterschied zu der dargestellten Rechtslage in Österreich.
- ◆ Im Ergebnis ist daher in Österreich bei der Einreichung einer berechtigten Einkommensteuererklärung eine verbale Darlegung der Verfehlung der Mitteilung an die Abgabenbehörde anzuschließen, da die strafbefreiende Wirkung sonst möglicherweise versagt wird und die Strafbarkeit der beteiligten Personen zur Folge hat.

11. DIE „VORSORGLICHE“ SELBSTANZEIGE

11.1. Einleitende Bemerkungen

Mitunter kann es vorkommen, dass dem Abgabepflichtigen Zweifel an der von ihm gewählten steuerrechtlichen Vorgehensweise kommen. Es stellt sich für ihn in der Folge die Frage, ob seine Rechtsansicht der Prüfung durch die Finanzbehörde standhält oder nicht, bzw ob diese im schlimmsten Fall sogar finanzstrafrechtliche Konsequenzen nach sich zieht. Ebenso ist es denkbar, dass der Abgabepflichtige nachträglich bemerkt, dass ihm bei der Abgabenerklärung gegenüber der Abgabenbehörde ein Fehler unterlaufen ist, und er nicht sicher ist, ob sein Verhalten von dieser als schuldloses, fahrlässiges oder gar vorsätzliches Handeln gewertet werden wird – und seine Mitteilung an die Finanzbehörde daher entweder (in den letzten beiden Fällen) eine Selbstanzeige nach § 29 FinStrG beinhalten muss, oder er mit dieser lediglich der Berichtigungspflicht nach § 139 BAO nachkommt, weil er schuldlos gehandelt hat.

Sinnvollerweise haben auch die Finanzbehörden ein Interesse an der Mitteilung solcher Sachverhalte, um auf diese entsprechend reagieren zu können und nicht erst im Zuge einer allfälligen Nachschau oder Außenprüfung das gegenständliche Verhalten beurteilen und allenfalls sanktionieren zu müssen.³⁸¹

In der Praxis wird in solchen Fällen oftmals eine sogenannte „vorsorgliche“ Selbstanzeige bei der Finanzbehörde eingebracht. In dieser Mitteilung wird die vom Abgabepflichtigen vertretene steuerliche Beurteilung des ihn betreffenden fraglichen Sachverhalts beschrieben, sowie eine vorsorgliche Nennung der an dieser Vorgehensweise beteiligten Personen, jedoch ohne eingehende finanzstrafrechtliche Analyse, angeschlossen. Weiters wird im Rahmen dieses Schreibens zumeist die Ansicht kundgetan, dass sich die beteiligten Personen in diesem Zusammenhang keines finanzstrafrechtlich relevanten Fehlverhaltens bewusst seien und Selbstanzeige daher nur vorsichtshalber eingebracht werde.³⁸²

³⁸¹ Schrottmeier in Schrottmeier, Selbstanzeige² Rz 254.

³⁸² Schrottmeier in Schrottmeier, Selbstanzeige² Rz 256.

Im folgenden Kapitel soll der Frage nachgegangen werden, wie solche Mitteilungen finanzstrafrechtlich zu beurteilen sind und welche Wirkungen mit diesen im Lichte der Selbstanzeige nach § 29 einhergehen.

11.2. Der Begriff “vorsorgliche Selbstanzeige” – finanzstrafrechtliche Wertung

Dabei sei eingangs Folgendes festgehalten: Die unter Punkt 11.1. beschriebene Konstellation, dass dem Abgabepflichtigen Zweifel hinsichtlich seiner steuerrechtlichen Vorgangsweisen kommen, ist sowohl denkbar, wenn dieser bereits *vor* Verwirklichung des gegenständlichen finanzstrafrechtlich relevanten Sachverhalts Bedenken hat, als auch, wenn solche Zweifel erst *nach* Verwirklichung desselben auftreten.

Wirft man in diesem Zusammenhang einen Blick auf die Anforderungen der Selbstanzeigebestimmung des § 29, so ist klar ersichtlich, dass diese allenfalls jene Konstellationen erfassen kann, in denen der Abgabepflichtige erst *nach* Verwirklichung des Sachverhalts tätig werden will. Schließlich kann im Rahmen der Darlegung der Verfehlung der Abgabenbehörde nur ein bereits verwirklichtes Delikt mitgeteilt werden, da diese eben das Vorliegen einer konkreten Verfehlung verlangt. Ebenso ist es denkunmöglich Steuerbemessungsgrundlagen offenzulegen, wenn sich der konkrete Sachverhalt noch gar nicht ereignet hat. Selbige Überlegungen haben auch für das Erfordernis der Täternennung oder gar für die Entrichtung der „hinterzogenen“ Abgaben zu gelten.

Die Ausführungen hinsichtlich der Einreichung einer “vorsorglichen” Selbstanzeige, wie sie in diesem Kapitel behandelt werden soll, konzentrieren sich daher auf jene Konstellationen, in denen der betreffende Sachverhalt, der im Rahmen der „vorsorglichen“ Selbstanzeige offen gelegt werden soll, bereits verwirklicht ist, und erst im Nachhinein diesbezügliche Zweifel auftreten.

In erster Linie ist eine solche „vorsorgliche“ Selbstanzeige nun anhand der allgemeinen Anforderungen an die Selbstanzeige nach § 29 zu bewerten.

Inhaltlich erfordert die Selbstanzeige einerseits die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände und andererseits die Darlegung der Verfehlung. In diesem Zusammenhang können sich daher folgende Probleme ergeben: Die Darlegung der Verfehlung erfordert schon begrifflich, dass eben eine „Verfehlung“ beschrieben wird. Dies kann aber im Rahmen einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige bereits begrifflich nicht der Fall sein: Der vermeintliche Selbstanzeiger legt ja eben gerade dar, dass er sich keines finanzstrafrechtlich relevanten Verhaltens bewusst ist. Dass die Finanzbehörde mitunter die strafbefreiende Wirkung einer Mitteilung versagt hat, wenn sich der Mitteilende keiner Verfehlung bewusst ist, wurde bereits beschrieben. Hier ist auf das Urteil des VwGH³⁸³ vom 29. September 1993 zu verweisen. Schon aus diesem Grund kann eine solche „vorsorgliche“ Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung entfalten: Die Darlegung einer Verfehlung setzt die Begehung eines Finanzdeliktes voraus. Nur ein solches kann im Rahmen der Darlegung beschrieben werden. Die Delikte nach dem Finanzstrafrecht erfordern jedoch das Vorliegen sowohl eines objektiven als auch eines subjektiven Tatbestands. Bestreitet der Täter nun in seiner Erklärung, überhaupt ein Delikt (zumindest in subjektiver Hinsicht) verwirklicht zu haben, so würde damit das Vorliegen eines Vergehens als solches bestritten werden. Ein Finanzdelikt, das jedoch gar nicht erst begangen wurde, kann aber auch nicht offen gelegt werden.

Weiters fordert die Selbstanzeigebestimmung, dass im Rahmen der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände die richtigen Bemessungsgrundlagen bekannt gegeben werden. Gibt der Abgabepflichtige in seiner Mitteilung nun nur die seiner Ansicht nach zutreffende und von ihm vertretene Rechtsansicht bekannt, ist die Behörde aufgrund dieser Informationen wieder nicht in der Lage die Abgaben richtig festzusetzen, sollte sie die vom Anzeiger vertretene Rechtsauffassung nicht teilen.

Weiters ist anzumerken, dass eine wirksame Selbstanzeige die gleichzeitige Entrichtung der verkürzten Abgabe erfordert. Gerade dies wird der Abgabepflichtige, der die von ihm gewählte Vorgehensweise der Behörde offenlegt, jedoch wohl nicht tun, da er auf die Bestätigung seiner Rechtsansicht hofft und eben nicht glaubt, ein Finanzvergehen verwirklicht zu haben.

³⁸³ VwGH 29.09.1993, 89/13/0159.

Zusammenfassend ist daher vorerst festzuhalten, dass – selbst wenn man einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung einräumen will – große Vorsicht bei der Formulierung derselben geboten ist: Es darf gerade nicht das Vorliegen einer Verfehlung als solche bestritten werden, es sind außerdem auch jene für die Abgabensatzung maßgeblichen Bemessungsgrundlagen offenzulegen, die anwendbar sind, sollte die Abgabenbehörde die Rechtsauffassung des Selbstanzeigers nicht teilen. Weiters sind die sich aus diesen Bemessungsgrundlagen ergebenden Steuerbeträge zu entrichten. Wo darin dann jedoch noch der Unterschied zwischen einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige und einer ganz herkömmlichen Selbstanzeige liegen soll, bleibt diesfalls jedoch fraglich. Die Anforderungen an die Selbstanzeige lassen eine solche eben gerade nicht zu, auch die „vorsorgliche“ Selbstanzeige hat den Anforderungen des § 29 zu entsprechen.

So auch der OGH³⁸⁴ in seiner Entscheidung vom 12. Februar 2004: *„Auch die vom Beschwerdeführer relevierte vorsorgliche Selbstanzeige etwa eines ‚schuldlos Fehlenden‘ hat sich an den Prämissen des § 29 FinStrG, insbesondere der Offenlegung der für die Verkürzung bedeutsamen Umstände zu orientieren.“*

Misst man außerdem den Zweck einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige, der wohl darin liegen wird, die Richtigkeit der vom Anzeiger gewählten abgabenrechtlichen Vorgehensweise zu bestätigen, am Zweck der Selbstanzeigebestimmung, so liegt auch dahingehend keine Übereinstimmung vor: Die Selbstanzeigebestimmung verfolgt nämlich den Zweck, bisher verborgene Steuereinnahmequellen für den Fiskus um den Preis der Straffreiheit des Täters zu eröffnen³⁸⁵. Auch hier liegt daher keine gleichlaufende Zielsetzung vor, da der vermeintliche Selbstanzeiger ja gar kein Vergehen anzeigen, sondern nur Sicherheit hinsichtlich der von ihm gewählten Vorgehensweise erlangen will.

Im Ergebnis scheitert daher eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige sowohl an dem Erfordernis der Darlegung der Verfehlung, der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände als auch an der Entrichtung der verkürzten Abgaben, sowie der Zielsetzung der Selbstanzeigebestimmung und kann somit keine strafbefreiende Wirkung nach § 29 entfalten. Im Gegenteil, eine in der Folge eingebrachte Selbstanzeige würde bereits am

³⁸⁴ OGH 12.02.2004, 12 Os 95/02.

³⁸⁵ ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 57 f; Leitner in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 6.

Erfordernis der Rechtzeitigkeit scheitern, da die Behörde von dem zugrunde liegenden Sachverhalt bereits Kenntnis erlangt hätte. Eine solche Mitteilung würde somit vielmehr in jenen Fällen, in denen die Finanzbehörde die Rechtsansicht des Anzeigers nicht bestätigt, zur finanzstrafrechtlichen Verfolgung desselben führen. Teilt hingegen die Behörde die Rechtsausfassung des Anzeigenden, so liegt mangels Verfehlung überhaupt keine Selbstanzeige vor.

11.3. Meinungsstand in Literatur und Rechtsprechung

In der Folge sollen nun die in diesem Zusammenhang vertretenen Ansichten in Literatur und Rechtsprechung erläutert werden.

11.3.1. Rechtsansicht von Fellner und Leitner

*Fellner*³⁸⁶ nimmt insbesondere im Zusammenhang mit dem Urteil des OGH³⁸⁷ vom 29. Juli 1997, wonach die Darlegung der Verfehlung eine so präzise Beschreibung zu enthalten habe, dass der Finanzbehörde schon dadurch sogleich eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst ermöglicht werden, zu der Problematik einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige Stellung.

Er geht dabei insbesondere auf die Meinung von *Leitner*³⁸⁸ ein, diese Auslegung des OGH verstoße gegen das verfassungsrechtlich gesicherte Verbot des Zwangs zur Selbstbeschuldigung und meint, dass es im Falle einer Selbstanzeige schon abstrakt an jedem Zwang zur Selbstbeschuldigung fehle. Dieser führt dann weiter aus, auch eine „schuldlos fehlende“ Person habe sich im Rahmen ihrer „vorsorglichen“ Selbstanzeige an den Anforderungen des § 29 FinStrG – insbesondere in Hinblick auf die Offenlegung der für die Verkürzung bedeutsamen Umstände – zu orientieren.

Daraus kann möglicherweise geschlossen werden, dass *Fellner* und *Leitner* die Möglichkeit einer „vorsorglichen“ und trotzdem strafbefreienden Selbstanzeige zumindest in der Theorie bejahen indem sie auf diese Thematik eingehen.

³⁸⁶ *Fellner*, FinStrG⁶ §§ 29 und 30 Rz 11a.

³⁸⁷ OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96.

³⁸⁸ *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 3.

Wie unter Punkt 11.2. dargestellt, ist aber gerade die Offenlegung der Bemessungsgrundlagen, die anzuwenden wären, sollte die Abgabenbehörde die Rechtsansicht des „vorsorglichen“ Selbstanzeigers nicht teilen, unabdingbare Voraussetzung für die Straffreiheit. Unter Punkt 11.2. wurde ferner bereits dargelegt, dass die „vorsorgliche“ Selbstanzeige in der Regel nicht die allgemeinen Anforderungen an die Selbstanzeige erfüllt, auch die „vorsorgliche“ Selbstanzeige ist nämlich hinsichtlich ihrer Wirksamkeit an den einzelnen Anforderungen des § 29 zu messen. In diesem Fall würde auch nach Ansicht von *Fellner* und *Leitner* keine strafbefreiende Wirkung der Mitteilung begründet werden.

11.3.2. *Rechtsansicht von Scheil*

*Scheil*³⁸⁹ geht davon aus, dass die Darlegung der Verfehlung erst erfolgen könne, *nachdem* sich jemand eines Finanzvergehens schuldig gemacht habe. Damit wäre jedoch eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige bereits begrifflich ausgeschlossen. Dieser Rechtsauffassung ist zu befürworten.

11.3.3. *Rechtsansicht von Schrottmeyer*

*Schrottmeyer*³⁹⁰ führt in diesem Zusammenhang einleitend aus, die Darlegung der Verfehlung müsse in der Selbstanzeige (konkludent oder ausdrücklich) zum Ausdruck kommen und verweist diesbezüglich auf den eindeutigen Gesetzestext des § 29 FinStrG. Weiters sei dieser als Ausnahmebestimmung eng auszulegen.

Lege der vermeintliche Selbstanzeiger nun lediglich den Sachverhalt dar, in Verbindung mit der Aussage sich keiner Verfehlung bewusst zu sein, begehe dieser damit womöglich einen schweren Fehler: Es würde in diesem Fall keine ausreichende Darlegung vorliegen, da der Täter ja gar keine Verfehlung darlegt, sondern lediglich seine Rechtsauffassung – sei diese nun zutreffend oder nicht. Diese „vorsorgliche“ Selbstanzeige könne lediglich strafmildernd berücksichtigt werden oder als Berichtigung im Sinne des § 139 BAO umgedeutet werden. Auch setze eine wirksame Selbstanzeige voraus, dass sich der Täter bereits eines Finanzvergehens schuldig gemacht habe. *Schrottmeyer* rät daher in jedem Fall eine genaue Analyse der möglichen finanzstrafrechtlichen Verfehlung oder auch

³⁸⁹ *Scheil*, Selbstanzeige 344.

³⁹⁰ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 257 ff.

vertretbaren Rechtsauffassung, um sich in der Folge zu entscheiden, ob ein finanzstrafrechtlicher Tatbestand damit erfüllt wird oder eben nicht. Nur im ersten Fall sei dann eine entsprechende Selbstanzeige bei der Behörde einzubringen.

Jedenfalls unproblematisch sei es außerdem – anstatt jegliche Schuld von sich zu weisen – lediglich hinsichtlich eines nicht vorsätzlichen Verhaltens und somit damit, dass dadurch die kurze abgabenrechtliche Verjährungsfrist nach § 207 Abs 2 BAO zur Anwendung käme, zu argumentieren. In diesem Fall sei lediglich der Vorsatz, nicht jedoch die Verfehlung verneint, wodurch Probleme im Zusammenhang mit einer mangelhaften Darlegung der Verfehlung vermieden werden könnten.³⁹¹ Damit würde zumindest eine Darlegung der Verfehlung hinsichtlich einer fahrlässigen Deliktbegehung vorliegen, die somit den Anforderungen an eine Selbstanzeige inhaltlich entspräche, und gleichzeitig eine Argumentation und Rechtfertigung hinsichtlich der mangelnden subjektiven Tatseite der Finanzbehörde zur Kenntnis gebracht werden.

Eine solche von *Schrottmeyer* geratene Argumentation legte beispielsweise der Abgabepflichtige in der Entscheidung des VwGH³⁹² vom 22. Oktober 1981 seiner Mitteilung an die Finanzbehörde zugrunde. Dieser brachte im Rahmen seiner Mitteilung vor, dass in seinem konkreten Fall nur die fünfjährige und nicht die zehnjährige Verjährungsfrist des § 207 BAO zum Tragen käme. In der Selbstanzeige wären nur vorsorglicher Weise trotzdem die Kapitaleinkünfte bzw die Sparguthabenstände für die entsprechenden Jahre angegeben worden. In der Folge nahm das Finanzamt das Verfahren zur Abgabenfestsetzung wieder auf und erließ geänderte Abgabenbescheide für die betroffenen Jahre. Mit Berufung dagegen brachte der Beschwerdeführer erneut vor, dass nur die fünf- und nicht die zehnjährige Verjährungsfrist des § 207 BAO zum Tragen kommen könne, da eben keine Abgabenhinterziehung, sondern bloß fahrlässiges Handeln vorgelegen sei. In der Selbstanzeige wären die genannten Einkünfte nur vorsorglicher Weise angegeben worden, sollte die Finanzbehörde die Qualifikation der Fahrlässigkeit nicht teilen. Der VwGH beurteilte schließlich inhaltlich das Vorliegen einer fahrlässigen bzw vorsätzlichen Tatbegehung und kam zum Schluss, dass von einer bloß fahrlässigen Nichterklärung nicht ausgegangen werden konnte und die Erlassung geänderter Abgabenbescheide daher zulässigerweise erfolgte.

³⁹¹ *Schrottmeyer in Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 257 ff.

³⁹² VwGH 22.10.1981, 2524/80.

Daraus lässt sich aber schließen, dass die Argumentation mit der Verjährungsfrist nach § 207 BAO im Rahmen der Selbstanzeige vom VwGH als grundsätzlich zulässig erachtet wurde und in diesem Fall auch zum Erfolg führte, da kein Finanzstrafverfahren gegen den Beschwerdeführer eingeleitet wurde, sondern der Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung zukam. Dass der VwGH inhaltlich dem Beschwerdeführer nicht folgte und vorsätzliches Handeln annahm, hatte letztlich nur Auswirkungen auf die neuerliche Abgabenfestsetzung, nicht jedoch auf ein allfälliges Finanzstrafverfahren.

So auch der UFS³⁹³ in seiner Entscheidung vom 1. Juni 2006. Die Beschwerdeführerin brachte eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige ein und begründete diese unter anderem damit, dass ihrem Handeln jedenfalls kein Vorsatz, sondern höchstens Fahrlässigkeit zugrunde lag, da sie es verabsäumt hatte, die unterschiedlichen Dividenden und Zinsbescheinigungen zusätzlich zu den Nachfragen eingehend auf Vollständigkeit zu überprüfen. Die Verjährungsfrist betrage daher gemäß § 207 Abs 2 BAO nur fünf Jahre. Im Rahmen einer Wiederaufnahme zur neuerlichen Abgabenfestsetzung kam es schließlich zu einer neuerlichen bescheidmäßigen Festsetzung der von der nunmehrigen Beschwerdeführerin zu begleichenden Abgaben. Gegen diesen Bescheid brachte die Beschwerdeführerin Berufung ein und verwies auf die Ausführungen in der von ihr eingebrachten „vorsorglichen“ Selbstanzeige hinsichtlich des Ablaufs der Verjährungsfrist.

Der UFS teilte die Rechtsansicht der Beschwerdeführerin und gab der Berufung statt. Auch hier hatte die Einreichung einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige mit der Argumentation der Anwendbarkeit der kürzeren Verjährungsfrist somit Erfolg.

Im Ergebnis rät *Schrottmeyer*³⁹⁴, trotz der möglichen Erfolgschancen mit der soeben beschriebenen Argumentation, jedoch von einer „vorsorglichen“ Darlegung der Verfehlung ausdrücklich ab.

³⁹³ UFS 01.06.2006, FSRV/0152-W/03.

³⁹⁴ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 257 ff.

11.3.4. *Rechtsansicht von Plückhahn*

Nach Ansicht von *Plückhahn*³⁹⁵ ist die Möglichkeit einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige im Gesetz nicht vorgesehen und daher nicht möglich. *Plückhahn* meint, der unsichere Abgabepflichtige solle sich vielmehr mit einem Auskunftersuchen an die Behörden oder an Parteienvertreter wenden. Folge der Täter in der Folge den entsprechenden Auskünften, sei ihm in der Regel nichts vorzuwerfen, hole er hingegen keine Auskunft ein, könne ihm möglicherweise Fahrlässigkeit zur Last gelegt werden.

11.3.5. *Die Entscheidung des UFS vom 28. Februar 2010 (FSRV/0152-W/03)*

Im Urteil des UFS vom 18. Februar 2010³⁹⁶ wurde eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige mit folgendem Inhalt beim Finanzamt eingebracht:

"... In der Anlage übermitteln wir Ihnen den ausgefüllten Erfassungsbogen Verf 16 samt den erforderlichen Beilagen und bringen Ihnen folgenden Sachverhalt zu Kenntnis:

Im Rahmen der Übernahme des gegenständlichen Auftrages haben wir feststellen müssen, dass sich die Fa. X-KG zwar erst mit Ende des Kalenderjahres 2003 um die Eintragung einer inländischen Zweigniederlassung bzw um die Erteilung einer Gewerbeberechtigung in Österreich bemüht hat, sie jedoch im Rahmen einer steuerlichen Betriebsstätte aufgrund der langfristigen Bauausführung bei xxx seit September 2000 ihre Tätigkeit in Österreich entfaltete. Die in Österreich erbrachten Werkleistungen sind mit 20% Umsatzsteuer zu versteuern - wurden jedoch fälschlicherweise von Deutschland aus als innergemeinschaftliche Lieferungen fakturiert.

Das Vorliegen einer steuerlichen Betriebsstätte wurde durch die Fa. Y. bzw deren deutschen Steuerberater nicht erkannt, der gesamte Gewinn des Stammhauses inkl. der Betriebsstätte wurde im Gesamtjahresabschluss erfasst und in Deutschland versteuert.

Ähnlich verhielt es sich mit der Lohnversteuerung der hier eingesetzten Mitarbeiter der Firma. Aufgrund der Tatsache, dass diese bis zu 5 Jahre unter der SV-rechtlichen Hoheit

³⁹⁵ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 262.

³⁹⁶ UFS 18.02.2010, FSRV/0098-L/06.

des Heimatstaates verbleiben, wurde die gesamte Lohnverrechnung und auch der Lohnsteuerabzug in Deutschland vorgenommen.

Wir haben uns daher bemüht, in der Kürze der Zeit die Bemessungsgrundlagen für LSt, Ust und Est der österreichischen Betriebsstätte zu ermitteln und bringen im Namen unserer Mandantschaft X-KG sowie der Gesellschafter Hans Y. sen. und Hans Y. jun. vorsorglich eine Selbstanzeige im Sinne des § 29 FinStrG ein“.

Der „vorsorglichen“ Selbstanzeige wurde strafbefreiende Wirkung beigemessen. Hinsichtlich der verspäteten Einreichung der Umsatzsteuererklärungen jedoch Verspätungszuschläge verhängt (die auch in der Folge vom UFS bestätigt wurden).

Aus dieser Entscheidung ist ersichtlich, dass eine möglichst neutrale Formulierung der Selbstanzeige ausreicht und gerade ohne Bestreitung des Vorliegens einer Verfehlung zur Straffreiheit führen kann.

11.4. Ansicht der Verfasserin – Zweck der „vorsorglichen“ Selbstanzeige

Betrachtet man die oben beschriebenen Literaturauffassungen, so wird zumeist von der Einreichung einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige abgeraten. Dies teilweise mit der Begründung, eine solche könne ihrem Wesen nach schon keine strafbefreiende Wirkung entfalten, teilweise unter Hinweis auf den Umstand, dass auch eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige denselben Anforderungen gerecht werden müsse, wie eine herkömmliche – und daher für eine solche kaum Raum bleibe.

Dem ist jedenfalls zuzustimmen.

Insbesondere ist darauf abzustellen, dass die Zielsetzungen der Selbstanzeige einerseits und der Mitteilung an das Finanzamt andererseits, in der die Rechtsauffassung und Vorgehensweise des Anzeigers beschrieben wird, auseinandergehen. Es kann wohl kaum davon ausgegangen werden, dass der Gesetzgeber das Institut der Selbstanzeige vorgesehen hat, um die abgabenrechtliche Vorgehensweise und Auffassung eines Mitteilenden zu beurteilen bzw deren (finanzstrafrechtliche) Unbedenklichkeit zu bestätigen.

Weiters handelt es sich bei der Selbstanzeigebestimmung um einen Strafaufhebungsgrund: Ein solcher kann aber erst schlagend werden, wenn bereits ein Delikt tatsächlich samt aller objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmale verwirklicht wurde. Gerade dies ist aber im Falle einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige nicht der Fall, der vermeintliche „Selbstanzeiger“ versucht mit seiner „vorsorglichen“ Selbstanzeige lediglich eine Bestätigung für seine abgabenrechtliche Herangehensweise zu erwirken. Gerade das Vorliegen der objektiven Tatbestandselemente des entsprechenden Finanzdelikts bestreitet jedoch der Anzeiger im Rahmen seiner „vorsorglichen“ Selbstanzeige.

Die Einbringung einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige für die Erlangung einer Bestätigung für eine bestimmte Vorgehensweise ist jedoch gänzlich ungeeignet, wie in der Folge dargestellt werden soll. Für diese Zwecke hat der Gesetzgeber andere Rechtsbehelfe vorgesehen, die in diesem Fall statt einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige in Anspruch genommen werden sollten. Diese, die auf die Erlangung von Auskünften von Seiten der Finanzbehörde gerichtet sind, sollen nun in Kürze dargestellt werden.

Einleitend ist diesbezüglich zu sagen, dass gemäß § 4 Abs 3 BMG die Bundesminister in geeigneter Weise dafür Sorge zu tragen haben, dass die ihren Bundesministerien nachgeordneten Verwaltungsbehörden, Ämter und Einrichtungen des Bundes innerhalb ihrer örtlichen und sachlichen Zuständigkeit Auskünfte zu erteilen haben, soweit dem eine Verpflichtung zur Amtsverschwiegenheit nicht entgegensteht.

Ob sich bereits aus Art 20 Abs 4 B-VG ein subjektives Recht auf Auskunft ergibt, ist strittig und soll hier nicht thematisiert werden.³⁹⁷ Vielmehr soll eine Auseinandersetzung mit den einschlägigen einfachgesetzlichen Vorschriften erfolgen.

11.4.1. Der Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO

11.4.1.1. Die Bestimmung des § 118 BAO

Seit 1. Jänner 2011 besteht die Möglichkeit, gemäß § 118 BAO durch schriftlichen Antrag einen Bescheid über die abgabenrechtliche Beurteilung gewisser Sachverhalte zu erlangen. Diese relativ neue Vorschrift soll nun im Überblick beschrieben werden.

³⁹⁷ Ritz, BAO⁴ AuskunftspflichtgG § 1.

Wesen und Zweck des Auskunftsbescheides ist die bindende abgabenrechtliche Beurteilung eines im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalts betreffend Abgaben des Bundes.³⁹⁸ Die Erlangung eines Auskunftsbescheides nach § 118 BAO ist für Landes- oder Gemeindeabgaben nicht möglich.³⁹⁹ Da durch das Abgabenverwaltungsreorganisationsgesetz 2009⁴⁰⁰ eine Ausweitung der Selbstanzeigebestimmung auch auf solche Abgaben festgelegt wurde, besteht hier eine Abweichung zu dem gewünschten Anwendungsbereich der „vorsorglichen“ Selbstanzeige.

Gegenstand solcher Auskunftsbescheide sind gemäß § 118 Abs 2 BAO Rechtsfragen im Zusammenhang mit Umgründungen, Unternehmensgruppen und Verrechnungspreisen, wobei es sich um noch nicht verwirklichte Sachverhalte handeln und ein besonderes Interesse an der Beantwortung der Fragen vorliegen muss. Für die Beantwortung der Rechtsfragen ist ein Verwaltungskostenbeitrag zu entrichten.

Ein Antrag gemäß § 118 Abs 4 BAO hat folgende Angaben zu enthalten:

- (1) die umfassende Darstellung des noch nicht verwirklichten Sachverhalts,
- (2) die Darlegung des besonderen Interesses des Antragstellers,
- (3) die Darlegung des Rechtsproblems,
- (4) die Formulierung konkreter Rechtsfragen,
- (5) die Darlegung einer eingehend begründeten Rechtsansicht betreffend die zu beantwortenden Rechtsfragen, sowie
- (6) die für die Höhe des Verwaltungskostenbeitrags maßgebenden Angaben (zB Umsatzerlöse, Konzernmitgliedschaft).

Gemäß § 118 Abs 7 BAO hat der Antragsteller bei Vorliegen aller Voraussetzungen einen Anspruch auf Erlassung eines entsprechenden Bescheides. Der Auskunftsbescheid kann dabei den zu beurteilenden Sachverhalt auch abweichend von der Rechtsauffassung des Antragstellers beurteilen. In einer solchen inhaltlichen Abweichung vom Antrag des Abgabepflichtigen ist keine Abweisung des Antrags zu sehen, dieser richtet sich lediglich auf die abgabenrechtliche Beurteilung des dargelegten Sachverhalts.⁴⁰¹

³⁹⁸ Ritz, BAO⁴ § 118 Rz 1.

³⁹⁹ Ritz, BAO⁴ § 118 Rz 3; AB 662 BlgNR 24. GP 20.

⁴⁰⁰ BGBl I 2009/20.

⁴⁰¹ Ritz, BAO⁴ § 118 Rz 14.

Aus dem erlassenen Abgabenbescheid leitet sich ein Rechtsanspruch auf die entsprechende abgabenrechtliche Beurteilung ab, sofern der verwirklichte Sachverhalt von dem im Bescheid zugrunde gelegten nicht bzw nur unwesentlich abweicht.⁴⁰² Der Bescheid ist mittels Berufung anfechtbar.⁴⁰³

Der Auskunftsbescheid ist von Amts wegen oder auf Antrag zu ändern oder aufzuheben, wenn sich sein Spruch als nicht richtig erweist. Diese Änderung oder Aufhebung wirkt lediglich ex nunc, nur unter besonderen Voraussetzungen ist eine Rückwirkung mit ex tunc Wirkung möglich.⁴⁰⁴

Durch die Möglichkeit einer Bescheiderwirkung gemäß § 118 BAO bleiben andere Ansprüche auf Auskunftsgewährung unberührt.⁴⁰⁵

11.4.1.2. Der Auskunftsbescheid im Lichte der „vorsorglichen“ Selbstanzeige

In der Folge soll der Frage nachgegangen werden, ob § 118 BAO dem oben beschriebenen Zweck einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige gerecht werden kann.

Problematisch könnte sei, dass die Antragstellung gemäß § 118 BAO ein besonderes Interesse des Antragstellers erfordert und daher möglicherweise nicht alle Anwendungsbereiche der „vorsorglichen“ Selbstanzeige erfasst sind. Das BMF vertritt hierbei die Auffassung, dass das Erfordernis des besonderen Interesses von der Finanzverwaltung großzügig auszulegen ist und bei den gegenständlichen Rechtsfragen, nämlich solche im Zusammenhang mit Umgründungen, Gruppenbesteuerungen und Verrechnungspreisen, grundsätzlich angenommen wird. Gegenstand eines Antrages kann zwar nur ein Sachverhalt sein, dieser kann jedoch mehrere Abgaben sowie mehrere Rechtsfragen betreffen.⁴⁰⁶ Auch eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige wird jedoch auf einen konkreten Sachverhalt und nicht auf eine bloß theoretisch interessante Rechtsfrage gerichtet sein. Mit dem Erfordernis des besonderen Interesses des Antragstellers und der Einschränkung auf einen darzulegenden Sachverhalt sind per se daher keine

⁴⁰² Ritz, BAO⁴ § 118 Rz 17.

⁴⁰³ Ritz, BAO⁴ § 118 Rz 23.

⁴⁰⁴ Ritz, BAO⁴ § 118 Rz 24.

⁴⁰⁵ Ritz, BAO⁴ § 118 Rz 56.

⁴⁰⁶ BMF 02.03.2011, BMF-010103/0035-VI/2011.

Abweichungen und Probleme in Hinblick auf die Zielsetzung einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige zu sehen.

Auch, dass die Beantragung eines Abgabenbescheides bei bloß hypothetischen Sachverhalten nicht zur Anwendung kommen soll, schadet nicht. Eine Selbstanzeige kann noch viel weniger auf rein hypothetische Sachverhalte bezogen sein, sollen nach § 118 BAO mit dem Erfordernis des Vorliegens eines konkreten und nicht bloß hypothetischen Sachverhalts doch hauptsächlich jene Fälle ausgeschlossen werden, in denen aus rein wissenschaftlichem Interesse Fragen beantwortet werden sollen.⁴⁰⁷

Problematisch ist jedoch, dass die Beantragung eines Abgabenbescheides das Vorliegen eines noch nicht verwirklichten Sachverhaltes bedarf. Diesbezüglich sei auf die Ausführungen in Punkt 11.2. verwiesen, wonach eine “vorsorgliche” Selbstanzeige bereits in einem Stadium, in dem der betreffende Sachverhalt noch nicht verwirklicht ist, wenig zielführend ist.

Betrachtet man nun die Bestimmung des § 118 BAO anhand der Zielsetzung einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige – nämlich die Abklärung der abgabenrechtlichen Beurteilung und allenfalls finanzstrafrechtlichen Relevanz eines bestimmten Sachverhalts – so ist es jedenfalls im Stadium *vor* Verwirklichung des zugrundeliegenden Sachverhalts zweckmäßiger, einen Auskunftsbefehl nach § 118 BAO, insbesondere in Hinblick auf den mit letzterem verbundenen Rechtssicherheit, zu erwirken als eine wahrscheinlich erfolglose „vorsorgliche“ Selbstanzeige.

Zumindest im Bereich der Umgründungen, Gruppenbesteuerung und Verrechnungspreise bietet § 118 BAO somit eine gute Variante, um vorab unklare Sachverhalte abzuklären. Hinsichtlich bereits verwirklichte Sachverhalte stellt der Auskunftsbefehl nach § 118 BAO jedoch keine Alternative zu einer „vorsorgliche“ Selbstanzeige dar.

⁴⁰⁷ BMF 02.03.2011, BMF-010103/0035-VI/2011.

11.4.2. Auskunftspflicht der Behörde gemäß § 90 EStG und ähnliche Rechtsbehelfe

11.4.2.1. Die Bestimmung des § 90 EStG

Gemäß § 90 EStG hat das Betriebsstättenfinanzamt innerhalb von 14 Tagen Auskunft darüber zu geben, ob und inwieweit im einzelnen Fall die Vorschriften über die Lohnsteuer anzuwenden sind.

Diese Norm ist nur auf den Bereich der Lohnsteuer anzuwenden und erfordert, wie auch der Auskunftsbescheid nach § 118 BAO, das Vorliegen eines konkreten, aber nicht zwingend bereits verwirklichten Sachverhalts. Bei Vorliegen der Voraussetzungen ist die Auskunft verpflichtend zu erteilen. Die folgende Auskunft des Finanzamtes stellt keinen Bescheid dar und kann von der Behörde jederzeit wieder geändert oder zurückgenommen werden.⁴⁰⁸

Problematisch kann es sein, wenn der Steuerpflichtige sein abgabenrechtliches Verhalten nach der Lohnsteuerauskunft des § 90 EStG richtet und in der Folge dennoch Lohnsteuer in Bezug auf den betreffenden Sachverhalt festgesetzt wird. Der Steuerpflichtige hat zwar in diesem Fall den Grundsatz von Treu und Glauben für sich, jedoch ist dem Legalitätsprinzip Vorrang gegenüber dem Grundsatz von Treu und Glauben einzuräumen und die Festsetzung der entsprechenden Steuer kann grundsätzlich nicht verhindert werden. Der nun Lohnsteuerpflichtige kann lediglich möglicherweise den Vertrauensschaden im Wege der Nachsicht bzw durch das Amtshaftungsgesetz fordern.

Betrachtet man diesen Umstand aus dem Blickwinkel der „vorsorglichen“ Selbstanzeige, so ist festzuhalten, dass jedenfalls im Falle der Beachtung der Auskunft gemäß § 90 EStG eine vertretbare Rechtsansicht vorliegen wird, die zumindest der finanzstrafrechtlichen Ahndung der Verkürzung an Lohnsteuer entgegensteht. Auf die Auswirkungen und die Erfordernisse an eine solche vertretbare Rechtsansicht wird später noch unter Punkt 11.4.1.9. kurz eingegangen werden. Eine Auskunft gemäß § 90 EStG erfüllt somit jedenfalls den mit einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige gewünschten Effekt, indem finanzstrafrechtliche Konsequenzen hintangehalten werden und von § 90 EStG (im

⁴⁰⁸ Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis, Einkommensteuergesetz Kommentar⁵ (2012) § 90 Rz 1 ff; BMF 17.12.2012, 010106/0031-IV/2/2012.

Gegensatz zum Auskunftsbefehl nach § 118 BAO) auch Sachverhalte erfasst sind, die bereits verwirklicht wurden.

11.4.2.2. Ähnliche Rechtsinstitute wie § 90 EStG

Gemäß § 5 der Verordnung⁴⁰⁹ über die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften im Sinne der Mutter-Tochter-Richtlinie kann der zum Abzug Verpflichtete bei Vorliegen eines berechtigten Interesses Auskunft darüber verlangen, welche Wirkungen sich für seine Stellung als Haftungspflichtiger im Sinne der Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes ergeben werden.⁴¹⁰

Auch gemäß § 5 der Verordnung⁴¹¹ betreffend die steuerliche Entlastung von Erträgen aus der internationalen Schachteilbeteiligung kann eine inländische Körperschaft im Falle eines berechtigten Interesses das für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt um Auskunft hinsichtlich der Auswirkungen des § 10 Abs 4 KStG ersuchen. Aus dieser Bestimmung lassen sich zwar keine unmittelbaren materiellen Folgen ableiten, so unterliegt die Umsetzung der entsprechenden Auskunftserteilung zum konkreten Sachverhalt doch dem Grundsatz von Treu und Glauben.⁴¹²

Auf ebendiese Auskunftersuchen sind dieselben Grundsätze anzuwenden wie auf allfällige Auskunftersuchen gemäß § 90 EStG: Es besteht zwar kein Rechtsanspruch auf die abgabenrechtliche Festsetzung entsprechend der Auskunft, jedoch sind die Grundsätze von Treu und Glauben einschlägig und verkörpern damit eine vertretbare Rechtsauffassung, die einer finanzstrafrechtlichen Verurteilung entgegensteht.

11.4.3. Advance Pricing Agreements (“APAs”)

Sogenannte Advance Pricing Agreements (APAs) beschreiben eine Vereinbarung, durch die vor der Abwicklung von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen geeignete Kriterien festgelegt werden sollen, anhand derer die Verrechnungspreise für Transaktionen für einen zu bestimmenden Zeitraum hinweg ermittelt werden sollen. APAs bieten somit im Voraus Klarheit und Sicherheit hinsichtlich der anzuwendenden Verrechnungspreise

⁴⁰⁹ BGBl 1995/56.

⁴¹⁰ BMF 17.12.2012, 010106/0031-IV/2/2012.

⁴¹¹ BGBl II 2004/295.

⁴¹² BMF 17.12.2012, 010106/0031-IV/2/2012.

wobei einerseits unilaterale APAs als Vereinbarung zwischen einem oder mehreren Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung eines Staates und andererseits bi- oder multilaterale APAs als Vereinbarungen zwischen den Steuerverwaltungen zweier oder mehrerer Staaten in Frage kommen.⁴¹³ Der Abschluss eines APAs entfaltet Bindungswirkung für alle Beteiligten.⁴¹⁴

Unilaterale APAs richten sich dabei nach den Vorschriften des § 118 BAO, bi- oder multilaterale APAs erfolgen aufgrund Art 25 des OECD Musterabkommens. Bei letzteren stellt sich die Frage nach den anzuwendenden innerstaatlichen Vorschriften. Hier kommt eine analoge Anwendung des § 118 BAO in Betracht, andernfalls bleibt nur eine Bindungswirkung aufgrund des Grundsatzes von Treu und Glauben.⁴¹⁵ Auf die entsprechenden Ausführungen zu § 118 BAO sowie zu den Rechtswirkungen einer Auskunft gemäß § 90 EStG und ähnlichen Auskünften sei verwiesen.

Wie § 118 BAO wird jedoch auch hier verlangt, dass der konkrete Sachverhalt noch nicht verwirklicht wurde, sondern dass es sich bei diesen Vereinbarungen um solche hinsichtlich zukünftiger Geschäftsbeziehungen handelt.

11.4.4. Auskünfte nach dem Auskunftspflichtgesetz

Gemäß § 1 AuskunftspflichtG haben die Organe des Bundes sowie Organe von Selbstverwaltungsträgern über Angelegenheiten ihres Wirkungsbereichs Auskünfte zu erteilen, soweit dem eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht nicht entgegensteht.

Derartige Auskünfte sind keine Bescheide sondern reine Wissenserklärungen, ähnlich wie auch Lohnsteuerauskünfte gemäß § 90 EStG. Sie sind mangels Bescheidcharakters nicht verbindlich, dennoch ergeben sich aus ihnen – insbesondere in Hinblick auf den subjektiv-öffentlichen Anspruch auf eine richtige Auskunft – folgende Konsequenzen bei Erteilung einer unrichtigen Auskunft:

- (1) der Grundsatz von Treu und Glauben wird einschlägig,

⁴¹³ Ehrke-Rabel/Ritz, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010, 659 (664); Richtlinien zu Advance Ruling (Auskunftsbescheid), 2011/6128.

⁴¹⁴ Ehrke-Rabel/Ritz, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010, 659 (665).

⁴¹⁵ Ehrke-Rabel/Ritz, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010, 659 (665 f).

- (2) der Bund haftet möglicherweise nach dem Amtshaftungsgesetz für den erlittenen Vertrauensschaden,
- (3) im Finanzstrafrecht wird eine Verfolgung mangels Verschulden zu verneinen sein.⁴¹⁶

Auskünfte sind ohne unnötigen Aufschub spätestens jedoch innerhalb von acht Wochen nach Einlangen des Auskunftsbegehrens zu erteilen. Eine besondere Form für die Beantwortung ist nicht vorgesehen.⁴¹⁷ Kann aus irgendeinem Grund die Auskunft nicht erteilt werden, so ist dies dem Auskunftswerber mitzuteilen. Unter das Auskunftspflichtgesetz fallen sowohl Tatsachenauskünfte als auch Rechtsauskünfte.⁴¹⁸

Nach Ansicht von OGH⁴¹⁹ und VwGH⁴²⁰ ist eine Auskunft über fiktive, also erst zu verwirklichende Sachverhalte nicht vorgesehen.

Wie *Ritz*⁴²¹ bereits zutreffend festgestellt hat, erfüllen Auskünfte nach dem AuskunftspflichtG jedenfalls den gewünschten Zweck einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige, indem eine Verfolgung nach dem Finanzstrafgesetz mangels Verschulden zu verneinen sein wird.

11.4.5. Bindungswirkung formloser Auskünfte der Finanzbehörde – Grundsatz von Treu und Glauben

Nach der ständigen Rechtsprechung des VwGH⁴²² genießt das Legalitätsprinzip Vorrang gegenüber einer unrichtigen Auskunft der Finanzbehörde. Der Auskunftswerbende hat daher keinen Anspruch auf Erlassung eines rechtswidrigen aber auskunftskonformen Bescheides. Möglicherweise kann dem Abgabepflichtigen jedoch der Grundsatz von Treu und Glauben zugute kommen. Diesem Grundsatz zufolge hat jeder, der am Rechtsleben

⁴¹⁶ *Ritz*, BAO⁴ AuskunftspflichtG § 1 Rz 5 f.

⁴¹⁷ *Ritz*, BAO⁴ AuskunftspflichtG § 3 Rz 1.

⁴¹⁸ BMF 17.12.2012, 010106/0031-IV/2/2012.

⁴¹⁹ OGH 25.05.2000, 1 Ob 46/00x.

⁴²⁰ VwGH 15.05.1990, 90/05/0074.

⁴²¹ *Ritz*, BAO⁴ AuskunftspflichtG § 1 Rz 5 f.

⁴²² zB VwGH 28.02.2000, 99/17/0323; VwGH 05.04.2001, 98/15/0158.

teilnimmt, zu seinem Verhalten zu stehen.⁴²³ Er kommt nur in jenen Fällen zum Tragen, in denen die Auskunft auch von einer zuständigen Behörde erteilt worden ist.⁴²⁴

Steht die Rechtswidrigkeit der Auskunft fest, so äußert sich der Grundsatz von Treu und Glauben möglicherweise in einem Anspruch auf Ersatz des Vertrauensschadens nach dem Amtshaftungsgesetz.⁴²⁵ Daneben liegt möglicherweise Unbilligkeit der Einhebung nach der Verordnung des BMF⁴²⁶ betreffend die Unbilligkeit der Einhebung im Sinne des § 236 BAO vor, sofern die Geltendmachung des Abgabenanspruches in Widerspruch zu nicht offensichtlich unrichtigen Rechtsauslegungen steht und im Vertrauen auf die Auskunft der Abgabenbehörde gehandelt wurde.

Nach Ansicht des BMF⁴²⁷ setzt die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben Folgendes voraus:

- (1) die Auskunft wurde von der zuständigen Behörde erteilt,
- (2) die Auskunft ist nicht offensichtlich unrichtig,
- (3) die Unrichtigkeit der Auskunft war für die Partei nicht leicht erkennbar,
- (4) die Partei hat im Vertrauen auf die Richtigkeit der Auskunft gehandelt,
- (5) die Besteuerung wurde auch der Auskunft entsprechend vorgenommen.

Nicht ausschlaggebend ist für die Anwendung des Grundsatzes von Treu und Glauben, ob die Auskunft aufgrund einer gesetzlichen Verpflichtung oder ohne eine solche erteilt wurde. Es kann daher keinen Unterschied machen, ob eine Auskunft gemäß § 118 BAO gewährt wurde oder beispielsweise nach dem AuskunftspflichtG.

Eine vertretbare Rechtsauffassung liegt immer dann vor, wenn diese in Lehre und Rechtsprechung zu finden ist, wobei insbesondere auf höchstgerichtliche Rechtsprechung Bedacht zu nehmen ist.⁴²⁸ Da im Falle einer Auskunft der zuständigen Behörde der entsprechende Antrag bereits mit Begründungen beispielsweise aus Literatur und Rechtsprechung zu versehen ist, kann die diesbezügliche Bestätigung durch die Behörde

⁴²³ Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹⁰ (2012) Rz 371.

⁴²⁴ Ehrke-Rabel/Ritz, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010, 659 (660).

⁴²⁵ Ehrke-Rabel/Ritz, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010, 659 (660).

⁴²⁶ BGBl II 2005/435.

⁴²⁷ BMF 06.04.2006, 010103/0023-VI/2006.

⁴²⁸ Achatz in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 34.

wohl jedenfalls eine vertretbare Rechtsauffassung begründen, sofern diese nicht offenkundig unrichtig ist.

Liegt eine vertretbare Rechtsauffassung vor, so hat eine finanzstrafrechtliche Bestrafung zu entfallen. Nach Ansicht des VfGH und VwGH sei es *“denkunmöglich”*, einen Steuerpflichtigen, der *“aufgrund einer vertretbaren Rechtsansicht gehandelt hat, ihm Fahrlässigkeit seines Handelns zur Last zu legen und ihn wegen fahrlässiger Abgabenverkürzung zu bestrafen.”*⁴²⁹

Somit begründet eine Auskunft nach den oben beschriebenen gesetzlichen Bestimmungen immer dann eine vertretbare Rechtsauffassung, wenn die Anforderungen an Treu und Glauben erfüllt sind, somit im Grunde immer dann, wenn die Auskunft nicht offensichtlich unrichtig ist.

Anzumerken ist daher, dass, sollte eine Auskunft auch nicht in Bescheidform erlassen werden, diese trotzdem unter Beachtung der obigen Ausführungen eine finanzstrafrechtliche Verfolgung verhindert und somit dem Zweck einer *“vorsorglichen”* Selbstanzeige entspricht.

11.4.6. Zwischenergebnis – Alternativen zur “vorsorglichen” Selbstanzeige

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass einige der soeben beschriebenen Rechtsinstitute eine gute Alternative zu der Einreichung einer *“vorsorglichen”* Selbstanzeige bilden können. In diesem Zusammenhang seien vor allem die Auskunftspflicht nach § 90 EStG, sowie jene nach § 5 der Verordnung über die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften (siehe Punkt 11.4.2.1. und 11.4.2.2.), sowie Auskünfte nach dem AuskunftspflichtG (siehe Punkt 11.4.4.) genannt.

Hingegen kann der Auskunftsbescheid gemäß § 118 BAO sowie die Erwirkung von APAs diesbezüglich keine große Abhilfe leisten, sollte der betreffende Sachverhalt bereits verwirklicht sein. In diesem Fällen ist wohl auf die oben beschriebenen Rechtsinstitute zurückzugreifen.

⁴²⁹ zB VfGH 03.07.1965, B 59/64; VwGH 08.04.1983, 81/17/0199; UFS 12.05.2006, FSRV/0057-W/05.

11.5. Die Selbstanzeige als bedingungsfeindlicher Akt?

Im Zusammenhang mit der “vorsorglichen” Selbstanzeige ergibt sich noch eine weitere Problemstellung, die bisher weitgehend unbeachtet blieb: Immer dann, wenn eine Selbstanzeige bloß vorsorglich eingereicht wird, sei es, dass dem Abgabepflichtige selbst Zweifel an der von ihm gewählten steuerlichen Vorgehensweise gekommen sind, oder er über die rechtliche Beurteilung der subjektiven Tatseite seitens der Finanzbehörde im Unklaren ist (siehe Punkt 11.1.), wird diese grundsätzlich unter der Voraussetzung eingereicht, dass die Finanzbehörde die Rechtsauffassung des Selbstanzeigers teilt – oder eben gerade nicht teilt. Es stellt sich daher die Frage nach der Möglichkeit einer bedingt („vorsorglichen“) Selbstanzeige.

Hinsichtlich der nun eingangs erläuterten Konstellationen kann, wie in Punkt 11.2. beschrieben, dadurch Abhilfe geschaffen werden, indem der zugrunde liegende Sachverhalt möglichst neutral geschildert wird, wodurch der Darlegung der Verfehlung ausreichend entsprochen wird, und die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände (samt entsprechender Begleichung des sich daraus ergebenden Steuerbetrags) so zu erfolgen hat, dass die Finanzbehörde auch in der Lage ist, die Steuern festzusetzen, wenn sie die vom Abgabepflichtigen vertretene Rechtsauffassung nicht teilt.

Es können in der Praxis aber mitunter auch Konstellationen auftreten, in denen die Initiative zur Erstattung der “vorsorglichen” Selbstanzeige nicht vom Abgabepflichtigen selbst ausgeht, sondern ihm dies beispielsweise im Rahmen einer Prüfung von der Finanzbehörde nahegelegt wird. Der Abgabepflichtige wird vernünftigerweise nur dann die ihm angeratene “vorsorgliche” Selbstanzeige erstatten wollen, wenn die Finanzbehörde die von ihr kundgegebene Rechtsauffassung in der Folge bei Beurteilung des Sachverhalts aufgrund der Selbstanzeige in der Folge auch beibehält. Eine weitere Dimension erlangt diese Problematik, wenn statt bloß einem involvierten Finanzamt, gleich mehrere betroffen sind. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn mehrere verschiedene Steuersubjekte in ein konkretes Steuermodell integriert werden.

In diesem Fall muss nämlich nicht nur das Finanzamt, von dem die Prüfung ausgegangen ist, die kundgegebene Rechtsauffassung beibehalten, sondern vielmehr muss *jedes* der involvierten Finanzämter die gleiche – und zwar die vom Prüfer gewählte – Rechtsauffassung aufgreifen und anwenden. Dies birgt verständlicherweise ein Risiko für den Abgabepflichtigen.

Der potentielle Selbstanzeiger steckt damit in einem Dilemma: Grundsätzlich ist ihm anzuraten, die ihm vorgeschlagene Rechtsauffassung aufzugreifen, andererseits läuft er mit der “vorsorglichen” Selbstanzeige Gefahr, sich selbst der finanzstrafrechtlichen Verfolgung auszusetzen, sollte eines der anderen Finanzämter diese Rechtsauffassung nicht teilen und diesem ein nicht angezeigtes finanzstrafrechtliches Verhalten zugrunde legen. Er wird daher versucht sein, Selbstanzeige nur für den Fall erstatten zu wollen, dass alle beteiligten Finanzbehörden die ihm angeratene Rechtsauffassung teilen bzw beibehalten.

Die soeben beschriebene Problematik wirft die grundsätzliche Frage auf, ob die Einreichung einer (“vorsorglichen”) Selbstanzeige unter den Eintritt einer Bedingung gestellt werden kann.

Wie bereits unter Punkt 11.2. beschrieben, ist auch eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige an der Voraussetzungen des § 29 zu messen.

Inhaltlich erfordert die Selbstanzeige die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände, die Darlegung der Verfehlung sowie die Täternennung. Diesbezüglich ist auf die unter Punkt 11.2. sowie auf die eingangs dieses Unterkapitels gemachten Ausführungen zu verweisen: Solange der „vorsorgliche“ Selbstanzeiger deutlich macht, worin die Verfehlung liegt und die entsprechenden Bemessungsgrundlagen offenlegt, ergeben sich noch keine Probleme im Zusammenhang mit der „bedingten“ Selbstanzeige.

Problematisch könnte jedoch Folgendes sein: § 29 Abs 3 lit b fordert, dass die Tat zum Zeitpunkt der Einreichung der Selbstanzeige noch nicht, wenn auch nur zum Teil entdeckt sein darf. Gerade aus diesem Blickwinkel heraus könnten sich jedoch Probleme ergeben.

Grundsätzlich ist gemäß § 696 ABGB ist unter einer Bedingung eine Beschränkung zu verstehen, durch die der Eintritt oder die Aufhebung einer Rechtswirkung von einem ungewissen Umstand abhängig gemacht wird. Man unterscheidet dabei zwischen resolutiven (auflösenden) und suspensiven (aufschiebenden) Bedingungen⁴³⁰.

Im vorliegenden Fall handelt es sich um eine aufschiebende Bedingung: Die Selbstanzeige soll erst Wirksamkeit entfalten, wenn feststeht, dass die Behörde die für den Abgabepflichtigen gewünschte Rechtsauffassung vertritt. Kommt diese in der Folge zu dem Schluss, dass der Sachverhalt anders zu beurteilen ist, tritt das vom Abgabepflichtigen gewünschte Ergebnis ein, und die Selbstanzeige gilt mangels Eintritt der Bedingung gar nicht erst als eingebracht. Anders der Fall, wenn die Finanzbehörde tatsächlich den Sachverhalt rechtlich genauso beurteilt, wie von der Bedingung gefordert: Das Problem dabei ist, dass die Behörde logischerweise erst zu einem Zeitpunkt beurteilen kann, welche Rechtsansicht sie vertritt, wenn sie bereits Kenntnis von dem zugrunde liegenden Sachverhalt erlangt hat. Soll die „vorsorgliche“ Selbstanzeige jedoch erst in diesem Moment wirksam werden, so käme diese zumindest eine juristische Sekunde zu spät, da bereits Tatentdeckung vorläge. In jenem Zeitpunkt, in dem die Selbstanzeige Wirksamkeit entfalten soll, befindet sich die Finanzbehörde nämlich bereits in Kenntnis des gegenständlichen Sachverhalts. Gerade der vom Abgabepflichtige angestrebte Fall, dass die Finanzbehörde die Rechtsauffassung der Selbstanzeige teilt, würde daher mangels Rechtzeitigkeit nicht zur Straffreiheit führen. Daraus ist abzuleiten, dass – geht man davon aus, dass es sich dabei um eine aufschiebende Bedingung handelt – die Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige nach § 29 nicht erfüllt sind.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass es sich bei der Selbstanzeige nach § 29 um einen bedingungsfeindlichen Rechtsakt handelt – die Einreichung einer Selbstanzeige unter einer Bedingung kann in keinem Fall zum Erfolg führen. Der Abgabepflichtige wird sich daher zu entscheiden haben, ob er – in der beschriebenen Fallkonstellation – darauf vertraut, dass die Finanzbehörden untereinander zum selben rechtlichen Ergebnis kommen werden. In diesem Fall ist dann eine unbedingte („vorsorgliche“) Selbstanzeige einzubringen, die bei Vorliegen der sonstigen Voraussetzungen des § 29 zur Straffreiheit führen wird.

⁴³⁰ RAE, Richtlinien für die Abgabeneinhebung Rz 272 f.

11.6. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland

Anzumerken sei in diesem Zusammenhang, dass sich in der deutschen Literatur der Begriff der „vorsorglichen“ Selbstanzeige selten findet. Lediglich *Breyer*⁴³¹ führt diesbezüglich kurz aus, eine wirksame Selbstanzeige sei nur in Fällen der Delikte nach § 370 AO möglich – im Falle einer vorweggenommenen Selbstanzeige liege ein solcher Fall des § 370 AO jedoch eben nicht vor. Eine derartige „vorsorgliche“ Selbstanzeige könne daher keine strafbefreiende Wirkung entfalten. § 371 AO gewährt nämlich nur hinsichtlich einer bereits verübten Straftat Straffreiheit.⁴³²

Breyer könnte hier jedoch verkennen, dass eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige nicht nur hinsichtlich einer noch nicht verübten Straftat eingebracht werden kann, sondern auch hinsichtlich bereits verwirklichter Sachverhalte. Dies beispielsweise dann, wenn der Abgabepflichtige lediglich hinsichtlich der rechtlichen Qualifikation der subjektiven Tatseite seines Handelns unsicher ist. Man denke an Fälle, in denen dem Abgabepflichtigen nicht klar ist, ob die von ihm gewählte Vorgehensweise von der Abgabenbehörde entweder als vorläufig oder fahrlässig, oder bloß als schuldlos angesehen werden wird (siehe Punkt 11.1.). Die Einreichung einer Selbstanzeige wäre aber nur in den ersten beiden genannten Fällen erforderlich, im letzteren, also wenn das Handeln des Abgabepflichtigen als schuldloses Versehen beurteilt werden kann, wäre eine nachträgliche Berichtigung völlig ausreichend. Gerade in diesen Fällen kann daher der vermeintliche Finanzstraftäter versucht sein, eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige einzubringen – und dies hinsichtlich eines Sachverhalts, der bereits verwirklicht wurde. Ferner ist es ebenso denkmöglich, dass die Zweifel des Abgabepflichtigen erst nachträglich auftreten, wobei er anfangs von der Gesetzeskonformität seines Handelns ausgegangen ist. Auch in diesem Fall wurde bereits eine Straftat verübt und die Frage hinsichtlich der Wirksamkeit einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige sich erst im Nachhinein.

Geht man somit davon aus, dass auch nach deutscher Rechtslage die Einreichung einer „vorsorglichen“ Selbstanzeige denkmöglich und mit Straffreiheit verbunden ist, so sind die Erfolgchancen einer solchen nach der deutschen AO als vergleichsweise höher einzuschätzen als in Österreich. Dies aus folgenden Gründen:

⁴³¹ *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige 211.

⁴³² *Franzen* in *Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht mit Steuerordnungswidrigkeiten und Verfahrensrecht³ Rz 31.

Ein großer Vorteil liegt schon darin, dass die deutsche Selbstanzeigebestimmung keine Darlegung der Verfehlung fordert. Insbesondere die oben von *Scheil* angeführte Argumentation geht damit in Deutschland ins Leere, man spart sich damit nämlich Diskussionen um das Vorliegen einer Verfehlung. Auch das Problem der mangelnden Entrichtung der verkürzten Abgaben lässt sich in Deutschland besser umgehen: Dadurch, dass die deutsche Finanzbehörde verpflichtet ist, dem Selbstanzeiger eine angemessene Frist für die Entrichtung zu gewähren, kann der „vorsorgliche“ Selbstanzeiger abwarten, ob eine solche Frist gesetzt wird. Dann ist er immer noch in der Lage, die entsprechenden Beträge innerhalb der von der Behörde festgesetzten angemessenen Frist rechtzeitig zu überweisen. Ist die Finanzbehörde jedoch mit der von ihm gewählten Vorgehensweise einverstanden, wird sie auf die Übermittlung des Sachverhaltes und der Bemessungsgrundlagen positiv oder gar nicht reagieren und der Steuerpflichtige weiß nun auch so, dass die Finanzbehörde sein Verhalten billigt.

Das Rechtsinstitut der „vorsorglichen“ Selbstanzeige aus deutscher Perspektive ist somit als bei weitem sinnvoller und vielversprechender anzusehen, als dies in Österreich der Fall ist. Eine Anführung der anderen in Betracht kommenden Rechtsbehelfe nach der deutschen Abgabenordnung kann in diesem Zusammenhang daher unterbleiben.

11.7. Zwischenergebnis

Nun sollen betreffend die allgemeinen Ausführungen zur „vorsorglichen“ Selbstanzeige die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Im Ergebnis ist festzuhalten, dass eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung entfalten kann. Insbesondere in Hinblick auf die zu einem großen Teil nicht erfüllten Voraussetzungen des § 29 und eine möglichen Tatentdeckung ist daher von der Einreichung einer solchen dringend abzuraten. Dies entspricht auch der in Literatur und Rechtsprechung vertretenen Auffassung.
- ◆ Eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige hat ebenso wie die herkömmliche Selbstanzeige den Anforderungen des § 29 zu entsprechen, um strafbefreiende Wirkung zu entfalten.

- ◆ Weiters gibt es im Rahmen der BAO und Nebengesetzen zu dieser zahlreiche andere Rechtsbehelfe, die sehr viel zweckmäßiger nachträglich bzw im Vorhinein die Zulässigkeit einer abgabenrechtlichen Vorgehensweise abklären können.
- ◆ Sollten Zweifel an der gewählten steuerrechtlichen Rechtsauffassung bereits vor Verwirklichung des betreffenden Sachverhalts bestehen, bildet insbesondere das Rechtsinstitut der Auskunft gemäß § 118 BAO eine wirksame Möglichkeit, Rechtssicherheit hinsichtlich einer abgabenrechtlichen Vorgehensweise zu erwirken. Hinsichtlich Zweifel nach Verwirklichung eines möglicherweise strafrechtlich relevanten Verhaltens kommen insbesondere die Auskunftspflicht nach § 90 EStG, jene nach § 5 der Verordnung über die Einbehaltung von Kapitalertragsteuer und deren Erstattung bei Mutter- und Tochtergesellschaften, sowie Auskünfte nach dem AuskunftspflichtG in Betracht.
- ◆ Die Selbstanzeige ist ein bedingungsfeindlicher Akt.
- ◆ Nach der deutschen Rechtslage führt eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige leichter zur Straffreiheit, da die deutsche AO einerseits keine Darlegung der Verfehlung, sondern lediglich die Übermittlung der Bemessungsgrundlagen für den Inhalt der Selbstanzeige verlangt, und andererseits auch eine nachträgliche Entrichtung der hinterzogenen Beträge innerhalb bestimmter Frist genügen lässt.
- ◆ Sollte dennoch eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige eingereicht werden, ist es ratsam, den Eindruck zu vermeiden, man hielte die angestellte rechtliche Beurteilung ohnehin für richtig, da die Selbstanzeige dann möglicherweise an der mangelnden Darlegung der Verfehlung scheitern könnte. Zweckmäßig ist daher, eine möglichst neutrale Formulierung des Sachverhalts und eine Schilderung, gegen welche (herrschende) Meinung damit widersprochen wird, vorzunehmen.

12. ALLGEMEINES ZUR TÄTERNENNUNG

12.1. Einleitende Bemerkungen

Gemäß § 29 Abs 5 FinStrG entfaltet die Selbstanzeige nur für die Personen, für die sie erstattet wird, sowie für den Selbstanzeiger selbst, strafbefreiende Wirkung. Die Selbstanzeige wirkt daher grundsätzlich nur *ad personam*.

Durch seinen Abs 5 erhält die Selbstanzeigebestimmung ihre Qualifikation als *persönlicher* Strafaufhebungsgrund.

12.2. Die Person des Täters

12.2.1. Garantenstellung und faktische Wahrnehmung

Um zu ermitteln, für welche Personen Selbstanzeige zu erstatten ist, sollte in erster Linie der Beantwortung der Frage nachgegangen werden, wer überhaupt als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommt. Diesbezüglich gibt es Unterschiede hinsichtlich der einzelnen Finanzdelikte. In der Folge sollen daher möglichst allgemeine Aussagen darüber getroffen werden, wer als Täter eines Delikts nach dem FinStrG in Frage kommt, unter besonderer Bedachtnahme auf die Abgabenverkürzung gemäß § 33 FinStrG, insbesondere aufgrund dessen großen Anwendungsbereichs.

Als Täter eines Finanzdeliktes sind grundsätzlich nur jene Personen denkbar, denen die abgabenrechtlichen und damit auch finanzstrafrechtlichen Pflichten des Abgabepflichtigen obliegen.⁴³³ Die für die abgabenrechtlichen Pflichten verantwortliche Personen ergeben sich aus den §§ 80 und 81 BAO. Grundsätzlich kommen nur natürliche Personen als Täter in Betracht, seit Einführung des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes kann gemäß § 1 Abs 2 iVm § 28a FinStrG die strafrechtliche Verantwortlichkeit hinsichtlich eines Vergehens dessen Mitarbeiter und Entscheidungsträger auch einen Verband treffen, wenn das Delikt zugunsten des Verbandes begangen wurde.⁴³⁴

Gemäß § 80 BAO obliegen den zur Vertretung einer juristischen Person berufenen natürlichen Personen die abgabenrechtlichen Pflichten ebendieser juristischen Person.

⁴³³ ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 59.

⁴³⁴ Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴, § 29 Rz 39.

Davon sind insbesondere die Offenlegungs- und Wahrheitspflichten gemäß §§ 119 BAO, die Anzeigepflicht gemäß den §§ 120 bis 123 BAO, die Pflicht zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen gemäß den §§ 124 bis 132 BAO sowie die Pflicht zur Abgabe von Abgabenerklärungen gemäß den §§ 133 bis 140 BAO und die Hilfeleistung bei Amtshandlungen gemäß den §§ 141 und 142 BAO betroffen. Die zur Vertretung befugten Personen sind verpflichtet, dafür zu sorgen, dass die Abgaben der juristischen Person auch tatsächlich entrichtet werden.⁴³⁵

In erster Linie kommen als Täter eines Finanzdeliktes somit alle zur Vertretung befugten Gesellschafter bzw Mitglieder von Personengesellschaften sowie die vertretungsbefugten Organe von Kapitalgesellschaften und Prokuristen in Frage.⁴³⁶ Täter eines Finanzdeliktes kann jedoch nicht nur der jeweilige Abgabepflichtige selbst sein, sondern außerdem jede Person, die rechtlich oder faktisch die Agenden des Steuerpflichtigen tatsächlich wahrnimmt. Die finanzstrafrechtliche Verantwortung wird somit auf sogenannte „faktisch Wahrnehmende“ ausgedehnt.⁴³⁷

Vertreter im Sinne des § 80 Abs 1 BAO sind beispielsweise die Geschäftsführer einer GmbH, der Vorstand einer AG, der Vorstand einer Genossenschaft, der Stiftungsvorstand einer Privatstiftung oder das Leitorgan eines Vereins. Es kommen weiters sowohl die gesetzlichen Vertreter, also die Organe der juristischen Person, als auch gewillkürte Vertreter (wie Prokuristen) in Frage.⁴³⁸

Bei Personengesellschaften ohne eigene Rechtspersönlichkeit sind die abgabenrechtlichen Pflichten derselben gemäß § 81 BAO von den zur Führung der Geschäfte bestellten Personen, sowie – sollten solche nicht vorhanden sein – von den Gesellschaftern selbst zu erfüllen. Daraus ergibt sich, dass, sofern ein Geschäftsführer bestellt worden ist, zunächst dieser für Verletzungen der abgabenrechtlichen Pflichten der Personengesellschaft einzustehen hat. Wurde hingegen kein Geschäftsführer bestellt, so haben die Gesellschafter die abgabenrechtlichen Pflichten der Gesellschaft selbst zu erfüllen und stehen für diese finanzstrafrechtlich ein. Es kann auch zu einer kumulativen finanzstrafrechtlichen

⁴³⁵ Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz I³ § 1 Rz 42; Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴, § 29 Rz 42.

⁴³⁶ Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz I³ § 1 Rz 41.

⁴³⁷ Seiler/Seiler, FinStrG³ § 29 Rz 13.

⁴³⁸ Reger/Hacker/Kneidinger, Finanzstrafgesetz I³ § 1 Rz 42; Ritz, BAO⁴ § 80 Rz 1.

Verantwortlichkeit sowohl eines bestellten Geschäftsführers, als auch der Gesellschafter kommen, wenn der Geschäftsführer nicht ausreichend von diesen beaufsichtigt bzw sogar von diesen zu dem gegen die Abgabenvorschriften widersprechenden Verhalten angestiftet wurde. In diesem Fall haften sowohl Geschäftsführer auf der einen Seite als auch Gesellschafter auf der anderen Seite für begangene Finanzvergehen.⁴³⁹

Wurden mehrere Geschäftsführer bestellt, so richtet sich eine allfällige strafrechtliche Verantwortlichkeit nach der Geschäftsverteilung. Wurde eine solche getroffen, haftet der Geschäftsführer, der nach der Geschäftsverteilung nicht die abgabenrechtlichen Pflichten wahrnehmen soll, nur noch für mangelnde Überwachung des anderen bzw wenn ihm die Verwirklichung eines finanzstrafrechtlich relevanten Tatbestandes hätte bekannt sein müssen.⁴⁴⁰ Mangelnde Überwachung liegt vor, wenn Grund zur Annahme besteht, dass abgaben- oder finanzstrafrechtliche Pflichten gefährdet würden oder er die wahre Lage kennt.⁴⁴¹

Auch eine Aufgabendelegation an Dritte ist möglich, der Abgabepflichtige kann also seine abgabenrechtlichen Pflichten bis zu einem gewissen Grad an dritte Personen delegieren. Für die strafrechtliche Verantwortung ist es irrelevant, ob Vertretungsmacht, beispielsweise durch ein Auftragsverhältnis, wirksam begründet worden ist oder nicht, es kommt lediglich auf die faktische Besorgung der entsprechenden Aufgaben an. Auch solche Personen, die für einen anderen dessen abgabenrechtliche Pflichten wahrnehmen, haben für die Erfüllung dessen abgabenrechtlicher Offenlegungs- und Wahrheitspflichten grundsätzlich einzustehen.⁴⁴²

Fraglich ist, inwieweit sich der Geschäftsführer durch Aufgabendelegierung von seiner finanzstrafrechtlichen Verantwortung befreien kann. Aufgabendelegation befreit den Delegierenden jedenfalls nicht von jedweder finanzstrafrechtlichen Verantwortung, als der Abgabepflichtige insbesondere angehalten ist, bei der Auswahl ebendieser Personen sorgfältig vorzugehen und sie auch entsprechend zu beaufsichtigen hat.⁴⁴³ Hat die

⁴³⁹ *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstrafgesetz I³ § 1 Rz 43; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 43.

⁴⁴⁰ *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstrafgesetz I³ § 1 Rz 44.

⁴⁴¹ VwGH 15.10.1979, 2913, 2914/78; OGH 11.07.1079, 3 Ob 622/78; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, Rechtsprechung zu § 29 Rn 36, 68.

⁴⁴² *Leitner*, Handbuch² 156.

⁴⁴³ VwGH 01.07.2003, 2000/13/0045.

beauftragte Person in der Vergangenheit schon öfter Fehler gemacht, kann dies möglicherweise zu einer schuldhaften Verletzung der Überwachungspflichten des Geschäftsführers führen, da die Delegation die korrekte Wahrnehmung der abgabenrechtlichen Pflichten sicherzustellen hat. Der beauftragte Dritte ist daher zumindest stichprobenhaft zu überwachen, weiters sollte er die Möglichkeit haben, Fachkurs zu besuchen bzw Fachliteratur konsultieren zu können um den Geschäftsführer so weit wie möglich aus der finanzstrafrechtlichen Verantwortung entlassen zu können.⁴⁴⁴ Der mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten Beauftragte darf außerdem nicht derart zeitlich überfordert sein, dass er der Aufgabe nicht tatsächlich nachkommen kann.⁴⁴⁵

Zu beachten ist ferner, dass diejenige Person, die mit der Erfüllung der abgabenrechtlichen Pflichten beauftragt wird, beispielsweise ein Angestellter oder Angehöriger, dem nicht schon gemäß den §§ 80 und 81 BAO Garantenstellung für die ordnungsgemäße Abführung der Abgaben zukommt, nur als „tatsächlich Wahrnehmender“ selbst Täter einer Abgabenverkürzung sein kann. Die Begründung eines finanzstrafrechtlich relevanten Verhaltens erfordert daher beim „faktisch Wahrnehmenden“ ein aktives Tätigwerden gegenüber den Abgabenbehörde, wodurch die abgabenrechtlichen Pflichten eines anderen tatsächlich wahrgenommen werden. Unterlässt der Beauftragte dies, so kann sein (Nicht-) Handeln für ihn mangels Garantenstellung nicht zu einer finanzstrafrechtlichen Verantwortung führen.⁴⁴⁶ Dies gilt bei einer Vollmacht zur allgemeinen Vertretung mangels Garantenpflicht auch für den Berater. Aus der bloßen beruflichen Position eines Steuerberaters oder Wirtschaftstreuhänders ist noch keine Garantenstellung abzuleiten.⁴⁴⁷

Anderer Ansicht sind diesbezüglich *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*.⁴⁴⁸ Diese nehmen eine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit auch im Falle eines pflichtwidrigen Unterlassens an. Als Begründung wird diesbezüglich angeführt, dass grundsätzlich durch die Übernahme der abgabenrechtlichen Pflichten eine Garantenstellung begründet würde.

Zusammenfassen ist daher festzuhalten, dass im Zusammenhang mit der Frage, wer als Täter im Rahmen einer Selbstanzeige zu nennen ist, in erster Linie festzustellen ist, welche

⁴⁴⁴ VwGH 28.01.2005, 2002/14/0154.

⁴⁴⁵ OGH 25.04.1974, 13 Os 68/74.

⁴⁴⁶ *Leitner*, Handbuch² 156.

⁴⁴⁷ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 771 f.

⁴⁴⁸ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 33 Rz 13.

Personen überhaupt als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommen können. Nur jene sollen auch im Rahmen der Täternennung in die Selbstanzeige aufgenommen werden. In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, worin die persönliche Verletzung des Garanten für die abgabenrechtlichen Pflichten liegt. Dies kann nämlich bei all jenen Personen, die lediglich als „faktisch Wahrnehmende“ auftreten, grundsätzlich nur in einem tatsächlichen Handeln begründet sein, da ansonsten seine finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit entfällt. In einem dritten Schritt ist dann der Konnex zwischen der genannten Person und der von dieser bewirkten Verfehlung darzulegen.

12.2.2. Das Problem der Selbstbeschuldigung

Besonders problematisch ist die Täternennung möglicherweise insbesondere bei großen Unternehmensstrukturen sein. Es kann nämlich mitunter schwierig sein, festzustellen, welche Personen in die Selbstanzeige aufgenommen werden sollen und welche nicht. Oftmals werden in der Praxis daher im Zweifel eher mehr als weniger Personen angeführt. Dies kann dann zu großen Problemen führen, wenn die Selbstanzeige aus irgendeinem Grund misslingt, weil beispielsweise bereits Verfolgungshandlungen gegen die Gesellschaft gesetzt wurden.

Sollte eine Person zu Unrecht in der Selbstanzeige als Täter genannt worden sein, wird es schwierig zu argumentieren sein, dass diese Person sich in Wahrheit keine Verfehlung zuschulden kommen lassen hat. Die Selbstanzeige wird dann als Schuldeingeständnis gewertet werden, das faktische Indizwirkung auslöst.⁴⁴⁹

Plückhahn führt dazu insbesondere aus, dass nur eine Person Selbstanzeige erstatten könne, die sich auch eines Finanzvergehens schuldig gemacht habe. Somit bringe jede solche Person implizit ein Schuldeingeständnis zum Ausdruck.⁴⁵⁰

Es sollte daher darauf geachtet werden, im Vorhinein den Kreis der Täter genau abzustecken, um derartige Probleme hintanzuhalten.

⁴⁴⁹ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² 1175 f.

⁴⁵⁰ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² 327.

12.3. Die Person des Selbstanzeigeerstatters

12.3.1. Die Wirksamkeit der Selbstanzeige dritter Personen für den Täter

Bei der Selbstanzeigebestimmung handelt es sich um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund. Wie schon erläutert ging der Gesetzgeber in der ursprünglichen Fassung des FinStrG davon aus, dass der Täter seine Verfehlung *selbst* im Rahmen einer Selbstanzeige darlegt. Dies zeigt die Textpassage in § 29 Abs 1 „[...] wird insofern straffrei als er seine Verfehlung [...] darlegt“. Diese Grundbestimmung wird durch § 29 Abs 5 insofern erweitert, als die Selbstanzeige nun auch für jene Personen gilt, *für die* sie erstattet wird. Es ist daher vom Gesetzestext her grundsätzlich klar, dass die Selbstanzeigebestimmung nur für jene Personen strafbefreiende Wirkung entfalten soll, für die sie auch (ausdrücklich) erstattet wird.⁴⁵¹

Es stellt sich daher die Frage, ob sich der Selbstanzeiger bei der Erstattung der Selbstanzeige (rechtsgeschäftlich) vertreten lassen kann, und wenn ja, welche Personen daher in der Folge wirksam für den Täter Selbstanzeige erstatten können.

Einigkeit herrscht dahingehend, dass jedenfalls die gesetzlich und behördlich bestellten Vertreter, beispielsweise die Eltern für ihre minderjährigen Kinder oder der Masseverwalter für den Gemeinschuldner, auch ohne Vollmachtverhältnis wirksam Selbstanzeige für den Vertretenen einbringen können.⁴⁵²

Nach Ansicht von *Scheil*⁴⁵³ kann ein Dritter, unabhängig davon, ob er an der Tat beteiligt ist oder nicht, „*niemals aus eigener Initiative durch die Darlegung der Verfehlung des Täters dessen Straffreiheit bewirken*“. Daran würde auch § 29 Abs 5 nichts ändern, indem dieser sagt, die Selbstanzeige wirke nur für Personen für die sie erstattet werde. Damit sei nämlich nicht gemeint, dass auch Dritte wirksam Selbstanzeige erstatten können, sondern nur die Qualifikation als persönlicher Strafaufhebungsgrund manifestiert. § 29 Abs 1 werde dadurch nicht relativiert.

Dies ergäbe sich auch schlüssig aus § 30 Abs 3 FinStrG, wonach auch die durch den Rechtsnachfolger eines Abgabepflichtigen eingebrachte Selbstanzeige unter bestimmten

⁴⁵¹ *Fraberger/Petriz*, Handbuch 152; ErläutRV 295 BlgNR 8. GP 48.

⁴⁵² *Sommergruber/Reger*, FinStrG 200; *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstrafgesetz I³ § 29 Rz 24.

⁴⁵³ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 330.

Voraussetzungen strafbefreiend hinsichtlich der angezeigten Finanzvergehen wirkt. Diese Bestimmung hätte sonst keinen Anwendungsbereich. Könnte nämlich der Rechtsnachfolger ohne weiteres die Verfehlung seines Vorgängers darlegen, so bedürfe es der Bestimmung des § 30 Abs 3 FinStrG gar nicht erst.⁴⁵⁴

*Fellner*⁴⁵⁵ vertritt in diesem Zusammenhang die gegenteilige Auffassung: Er meint, umgekehrt, es sei § 30 Abs 3 durch die Finanzstrafgesetznovelle 1975 überflüssig geworden, da derartige Fälle nun eben von § 29 Abs 5 erfasst seien.

Weiters argumentiert *Scheil*, die Tatsache, dass nur der Täter selbst strafbefreiend Selbstanzeige einbringen könne, ergäbe sich auch aus § 29 Abs 2: Dort sei nämlich im Zusammenhang mit der Schadensgutmachung von den Beträgen die Rede, die der „Anzeiger“ schulde bzw zu denen dieser zur Haftung herangezogen werden könne. Gerade mit dem Begriff „Anzeiger“ könne jedoch nur der Täter selbst gemeint sein, da ansonsten ebendieser Anzeiger nur diejenigen Beträge zu entrichten hätte, die er *selbst* (nämlich der möglicherweise unbeteiligte Dritte) schulde, um Straffreiheit des eigentlichen Täters zu erwirken. Folgt man dieser Gedankenkette würde auf die Schadensgutmachung verzichtet werden. Dies könne wohl nicht Sinn und Zweck der Selbstanzeigebestimmung sein. Meint jedoch der Gesetzgeber in § 29 Abs 2 mit dem „Anzeiger“ eigentlich den Täter, so ließe sich daraus ableiten, dass dieser selbst seine Verfehlung anzuzeigen hätte und dass ihn ein Dritter nicht aus eigener Initiative von der Strafe befreien könne.⁴⁵⁶

Schließlich bringt *Scheil* vor, es sei sinnlos, die Selbstanzeige als persönlichen Strafaufhebungsgrund zu konzipieren, wenn im Ergebnis Straffreiheit durch die Bekanntgabe der Verfehlung des Täters von dritter Seite erwirkt werden könne. In diesem Fall sei es wirkungslos, den Anwendungsbereich der Selbstanzeigebestimmung dahingehend einzuschränken, dass der Täter in der Selbstanzeige dann ausdrücklich genannt werden müsste. Im Ergebnis hätte dies zur Folge, dass ebendiesem Dritten letztlich die Wahl überlassen würde, welche Namen der Anzeige in die Selbstanzeige aufnimmt – und so straflos werden lässt – und welche er der finanzstrafrechtlichen Verfolgung aussetzt.

⁴⁵⁴ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 331.

⁴⁵⁵ *Fellner*, FinStrG⁶ §§ 29 und 30 Rz 29.

⁴⁵⁶ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 332.

*Pürstl*⁴⁵⁷ entgegnet dem, *Scheil* verkenne offensichtlich, dass ebenjene Situation, dass eine Person über die Straffreiheit anderer zu entscheiden hätte, auch entstünde, wenn mehrere Täter an derselben Tat beteiligt seien und einer von ihnen die Selbstanzeige nur für sich selbst einbringe. Auch dann werde eine einzelne Person in die Lage versetzt über die Straflosigkeit anderer entscheiden. Dieses Argument von *Scheil* könne daher nicht ins Treffen geführt werden.

Wollten mehrere Täter, beispielsweise von ihrem Tatbeitrag als Bestimmungs- oder Beitragstäter, straffrei werden, so müsse jeder seine Verfehlung einzeln darlegen. Dies würde am Besten in Form eines gemeinsamen Schriftstückes erfolgen.⁴⁵⁸

Festzuhalten ist daher im Ergebnis, dass eine Selbstanzeige, die von einer dritten unbeteiligten Person eingebracht wird – entgegen der Ansicht von *Scheil* – strafbefreiende Wirkung entfalten kann. Der Dritte muss die Selbstanzeige jedoch im Namen des Täters erstatten.⁴⁵⁹

12.3.2. Die Vertretung des Täters bei Einbringung der Selbstanzeige

Von der Frage, ob Selbstanzeige auch durch einen Dritten erhoben werden kann, ist die Frage zu unterscheiden, ob der Täter sich bei der Selbstanzeige eines Vertreters bedienen darf bzw wie das Vollmachtverhältnis zwischen dem Täter und einem solchen Vertreter beschaffen sein muss.

Nach Ansicht von *Fellner*⁴⁶⁰ könne nur der Abgabepflichtige selbst, nicht auch andere Personen für ihn, Selbstanzeige erstatten. Er liest aus § 29 Abs 6 erster Halbsatz FinStrG in seiner ursprünglichen Fassung heraus, dass, indem der Gesetzgeber meint, Selbstanzeige könne nur für die Person, „die die Verfehlung darlegt“ strafbefreiende Wirkung entfalten, diese nicht auch von demjenigen erstattet werden könne, der die steuerlichen Angelegenheiten des Abgabepflichtigen tatsächlich wahrnimmt, wie beispielsweise ein ihn vertretender Wirtschaftstreuhänder. Dies sieht er in § 29 Abs 6 zweiter Halbsatz FinStrG iduF bestätigt, wonach zusammen zu veranlagende Personen für die andere Person

⁴⁵⁷ *Pürstl*, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2008) 136.

⁴⁵⁸ *Scheil*, Selbstanzeige 335; VwGH 14.04.1993, 92/13/0278.

⁴⁵⁹ *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 24.

⁴⁶⁰ *Scheil*, Selbstanzeige 336 verweisend auf: *Fellner*, 112 C, 113 C.

Selbstanzeige erstatten können. Eine wirksame Selbstanzeige für eine andere Person sei eben nur in diesem Fall möglich.

Scheil entgegnet dem, dass das FinStrG iduF die Selbstanzeigebestimmung ausnahmsweise als sachlichen Strafaufhebungsgrund zugunsten zusammen veranlagter Personen gesehen haben wollte und dadurch nicht die Höchstpersönlichkeit der Darlegung gemeint hatte, mit dem gewünschten Ergebnis, dass sich der Abgabepflichtige keines Wirtschaftstreuhandlers bedienen dürfe.

Diese Ungenauigkeit im Gesetzestext wurde im Rahmen der Finanzstrafgesetznovelle 1975 insofern beseitigt, als die Selbstanzeige nun nicht mehr nur für die Person wirken solle, „*die die*“ Selbstanzeige erstattet, sondern für diejenige Person „*für die*“ sie erstattet wird. Damit wurde klargestellt, dass eine Vertretung bei der Einreichung der Selbstanzeige vom Gesetzgeber sehr wohl gewollt ist.⁴⁶¹ Dieser Ansicht schließt sich nun auch *Fellner*⁴⁶² an.

Der Selbstanzeiger kann sich daher bei der Einbringung einer Selbstanzeige eines Vertreters bedienen.

12.3.3. *Das Erfordernis der Vollmacht des Vertreters bei Einbringung der Selbstanzeige*

Keine Klarheit wurde jedoch auch durch die Regierungsvorlage der Finanzstrafgesetznovelle 1975 hinsichtlich der Frage geschaffen, ob ebendiese dritte Person, die den Täter bei der Einbringung der Selbstanzeige vertritt, mit einer Vollmacht ausgestattet sein muss oder nicht.

Die Erläuternden Bemerkungen⁴⁶³ zur Regierungsvorlage der Finanzstrafgesetznovelle 1975 gehen davon aus, dass der Dritte, der den Täter bei der Erstattung der Selbstanzeige vertreten möchte, jedenfalls eine Vollmacht aufweisen müsse („*durch die Neufassung soll aber die Möglichkeit, dass eine Selbstanzeige auch durch bevollmächtigte Dritte – etwa durch Wirtschaftstreuhandler, aber auch durch andere Personen – erstattet werden kann,*

⁴⁶¹ *Scheil*, Selbstanzeige 337.

⁴⁶² *Fellner*, FinStrG⁶ §§ 29 und 30 Rz 26a.

⁴⁶³ ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 58.

klar herausgestellt werden“). Die Verfasser der Erläuternden Bemerkungen gingen also wohl von dem Erfordernis der Bevollmächtigung des Dritten aus.

*Lager*⁴⁶⁴ führt diese Ansicht insofern noch aus, als er verlangt, dass die Selbstanzeige von einem „mit Spezialvollmacht ausgestatteten Bevollmächtigten“ erstattet werden müsse. Diese Interpretation ist aus dem Gesetzestext nicht herauszulesen, orientiert er sich dabei unzutreffender Weise zu sehr an der deutschen Rechtslage. Auf diese wird im Überblick unter Punkt 15.6. eingegangen werden.

Diese Ansicht der Verfasser der Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage teilt der entsprechend eingesetzte Finanz- und Budgetausschuss zur Finanzstrafgesetznovelle 1975 nicht: „Zu den zu Abs 5 gegebenen Erläuterungen der Regierungsvorlage stellt der Ausschuss fest, dass sich aus dem Wortlaut dieser Bestimmung nicht ergibt, dass für die Erstattung einer Selbstanzeige zugunsten einer anderen Person ein Vollmachtverhältnis vorliegen muss.“⁴⁶⁵

Auch nach überwiegender Auffassung in der Literatur⁴⁶⁶ sowie nach Ansicht des BMF⁴⁶⁷ benötigt der Dritte weder Auftrag noch Vollmacht um eine (im Außenverhältnis) rechtmäßige Selbstanzeige zu erstatten.

*Scheil*⁴⁶⁸ führt dazu aus, dass der Vertreter nicht durch eine schriftliche Vollmacht ausgestattet sein müsse, entscheidend sei ausschließlich, dass der Bote deutlich sage bzw. schreibe, dass er die Darlegung der Verfehlung des Täters erbringe (und nicht seine eigene). Ein Nachweis der Vollmacht sei nicht erforderlich.

*Sommergruber/Reger*⁴⁶⁹ gehen sogar so weit, dass sie meinen, eine allgemeine Vollmacht zur Vertretung vor Abgabenbehörden müsse genügen, eine entsprechende Spezialvollmacht sei jedenfalls nicht notwendig. Daraus kann geschlossen werden, dass

⁴⁶⁴ *Lager*, Das Finanzstrafrecht (FinStrG) II (1971) § 29 Rz 38.

⁴⁶⁵ AB 1548 BlgNR 13. GP 2 f.

⁴⁶⁶ *Plückhahn* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 11 f.; *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 480; *Wolf*, Praxisfallen bei Selbstanzeigen, FJ 2000, 294 (299); VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴, § 29 Rz 24.

⁴⁶⁷ BMF 19.12.1975, 222.927-III/9/75 Pkt 1.11.

⁴⁶⁸ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 341 f.

⁴⁶⁹ *Sommergruber/Reger*, FinStrG 200.

der Parteienvertreter auch ohne konkretes Wissen des Täters eine wirksame Selbstanzeige erstatten können soll.

Folglich kann auch der Steuerberater für seinen Klienten wirksam Selbstanzeige erstatten wenn er mit der allgemeinen steuerlichen Beratung des Klienten betraut ist. Dafür sind weder Auftrag noch Vollmacht notwendig.⁴⁷⁰ Der Parteienvertreter wird jedoch sinnvollerweise versuchen, die Zustimmungen seines Klienten noch vor der Erstattung der Selbstanzeige einzuholen. Sollte dies nicht möglich sein, weil schneller Handlungsbedarf hinsichtlich der rechtzeitigen Erstattung besteht, wird das Vorgehen des Steuerberaters in der Regel vom mutmaßlichen Willen des Klienten umfasst sein.⁴⁷¹

Durch § 29 Abs 5 hat der Gesetzgeber die Grundregel des § 29 Abs 1 erster Satz insofern erweitert, als eine strafbefreiende Selbstanzeige nunmehr auch durch ihn vertretende Dritte (seien sie bevollmächtigt oder nicht) erstattet werden kann.

Abschließend ist zu sagen, dass auch nach Ansicht der Judikatur⁴⁷² Dritte durch Darlegung der Verfehlung des Täters für diesen Straffreiheit erwirken können. Dabei ist es unbeachtlich, ob diese dazu bevollmächtigt sind oder nicht.

Bei der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG handelt es sich daher um einen persönlichen, aber nicht höchstpersönlichen, Strafaufhebungsgrund. Der Selbstanzeiger kann sich bei der Einreichung einer solchen vertreten lassen, ohne dass es dafür einer (speziellen) Vollmacht bedürfe.

12.3.4. Die Initiative zur Erstattung der Selbstanzeige

Nach Ansicht von Scheil⁴⁷³ ist es irrelevant, ob die Initiative zur Erstattung der Selbstanzeige vom Täter selbst oder von einem Dritten (beispielsweise seinem Wirtschaftstreuhänder) ausgegangen ist, solange er tatsächlich an der Darlegung seiner

⁴⁷⁰ Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige² Rz 378, 381; VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207; VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297; UFS 30.05.2003, FSRV/0017-W/02; UFS 07.07.2003, FSRV/0007-G/03; VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060; UFS 24.03.2009, FSRV/0039-S/08.

⁴⁷¹ Breitenbach, Selbstanzeige 126 f.

⁴⁷² VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207; VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060.

⁴⁷³ Scheil, Selbstanzeige Rz 343.

Verfehlung interessiert ist. Auch nach Auffassung von *Leitner/Toifl/Brandl*⁴⁷⁴ ist eine Selbstanzeige für den Betroffenen wirksam, solange dieser nicht widerspricht.

Die Selbstanzeige kann hingegen jedenfalls nicht für einen Dritten gegen dessen Willen erstattet werden.⁴⁷⁵

12.3.5. Einverständnis des Täters

Sensibel sind auch Fälle, in denen weitere Täter in die Selbstanzeige aufgenommen werden sollen, diese jedoch beispielsweise nicht erreichbar sind und damit der Aufnahme ihres Namens als Täter im Rahmen der Selbstanzeige nicht ausdrücklich zustimmen können.

Es stellt sich folglich die Frage, ob Selbstanzeige auch ohne explizites Einverständnis dieser Personen eingebracht werden kann und soll. Problematisch ist dies wiederum, wie oben bereits thematisiert, im Falle des Scheiterns einer Selbstanzeige und der damit verbundenen faktischen Indizwirkung, dass sich der Täter ebendieses Finanzvergehens schuldig gemacht hat.⁴⁷⁶

12.4. Zwischenergebnis

Nun sollen betreffend die allgemeinen Ausführungen zur Täternennung nach § 29 Abs 5 die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Bei der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG handelt es sich um einen persönlichen Strafaufhebungsgrund. Es sind daher die Täter, denen die strafbefreiende Wirkung zukommen soll, in der Mitteilung an die Finanzbehörde ausdrücklich zu nennen.
- ◆ Als Täter eines Finanzdeliktes kommen grundsätzlich nur jene Personen in Betracht, denen Garantenstellung hinsichtlich einer abgabenrechtlichen Offenlegungs- oder Berichtigungspflicht zukommt, sowie jene Personen, die die abgabenrechtlichen Pflichten einer anderen Person faktisch wahrnehmen. Nur diese Personen sind auch in die Selbstanzeige aufzunehmen. Ferner muss sich die

⁴⁷⁴ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 480.

⁴⁷⁵ BMF 19.12.1975, 222.927-III/9/75, Pkt 1.11.

⁴⁷⁶ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² 1177.

Verletzung der Abgabenvorschriften und die Begehung des Finanzdeliktes auch in einer persönlichen Verletzung derselben manifestieren.

- ◆ Durch die Geschäftsverteilung zwischen mehreren Geschäftsführern bzw durch die Aufgabendelegation an Mitarbeiter kann sich der Geschäftsführer seiner abgabenrechtlichen Pflichten und damit der damit zusammenhängenden finanzstrafrechtlichen Haftung nicht völlig entledigen, dabei ist insbesondere auf die weiter bestehenden Aufsichtspflichten hinzuweisen.
- ◆ Faktisch wahrnehmende Personen können mangels Garantenstellung eine finanzstrafrechtliche Verantwortung grundsätzlich nur durch tatsächliches Handeln begründen.
- ◆ Selbstanzeige kann nach herrschender Meinung auch von einem Dritten strafbefreiend für den Täter eingebracht werden. Dabei muss die Initiative auch nicht vom Täter selbst ausgehen, die Selbstanzeige kann nur nicht gegen dessen Willen eingebracht werden. Die Erstattung der Selbstanzeige muss daher zumindest dem mutmaßlichen Willen des Täters entsprechen.
- ◆ Der Täter kann sich bei der Erstattung der Selbstanzeige ferner eines Vertreters bedienen. Hierbei bedarf es weder einer Vollmacht noch eines gesonderten Auftrags.
- ◆ Es handelt sich daher bei der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG somit um einen persönlichen, aber nicht höchstpersönlichen, Strafaufhebungsgrund.

13. DIE AUSDRÜCKLICHE TÄTERNENNUNG

13.1. Einleitende Bemerkungen

Das Erfordernis der ausdrücklichen Täternennung ergibt sich nach Auffassung des VwGH bereits aus der unmissverständlichen Textierung des § 29 Abs 5. Eine automatische Ausweitung der strafbefreienden Wirkung auf alle in Frage kommenden Täter sei nach Ansicht des VwGH⁴⁷⁷ nicht möglich.

Nach ständiger Rechtsprechung⁴⁷⁸ ist die Person, der die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige zugute kommen soll, in der Selbstanzeige (insbesondere bei der Einbringung derselben mittels Schriftsatz) eindeutig zu bezeichnen. Dies ergäbe sich nach Ansicht des VwGH⁴⁷⁹ einerseits aus dem Gesetzeswortlaut und andererseits aus dem Zweck des Gesetzes. Sollten mehrere Personen als Täter des Finanzvergehens in Frage kommen, so müssen sämtliche Personen, für die Selbstanzeige erstattet werden soll, ausdrücklich genannt werden.⁴⁸⁰

Eine ausdrückliche Täternennung liegt vor, wenn eine Selbstanzeige in Form eines Schriftsatzes bei der Behörde eingebracht wird und in dieser die Täter des begangenen Finanzvergehens samt der jeweils begangenen Verfehlung explizit genannt werden.

Grundsätzlich hat der Abgabepflichtige seit Inkrafttreten der Finanzstrafgesetznovelle 2010 zwei Möglichkeiten, den Anforderungen an die Täternennung zu entsprechen: Er kann einerseits sicherstellen, dass sein Name eindeutig in der Selbstanzeige genannt wird, andererseits kann er selbst die Selbstanzeige einbringen. In letzterem Fall ist er als Anzeiger zu betrachten, wodurch seit 1. Jänner 2011 ebenfalls die Anforderungen an eine erfolgreiche Täternennung erfüllt sind.⁴⁸¹ Darauf wird unter Punkt 13.3. noch näher einzugehen sein.

⁴⁷⁷ VwGH 26.09.1984, 84/13/0012; VwGH 14.04.1993, 92/13/0278.

⁴⁷⁸ zB VwGH 14.04.1993, 92/13/0278; VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207; VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297; VwGH 26.11.2003, 2000/13/0072; VwGH 24.06.2004, 2001/15/0134; VwGH 15.06.2005, 2002/13/0048; VwGH 20.09.2006, 2006/14/0046; OGH 27.03.2001, 14 Os 71/00; OGH 20.06.2002, 12 Os 57/01; OGH 15.02.2006, 13 Os 3/06z; UFS 30.05.2003, FSRV/0017-W/02; UFS 09.10.2009, FSRV/0019-W/09; UFS 01.10.2010, FSRV/0023-F/10.

⁴⁷⁹ VwGH 26.09.1984, 84/13/0012; VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297; VwGH 26.11.2003, 2000/13/0072.

⁴⁸⁰ VwGH 14.04.1993, 92/13/0278.

⁴⁸¹ *Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige*² Rz 1094.

13.2. Inhaltliche Anforderungen an die Täternennung

In der Folge soll beurteilt werden, inwieweit eine Konkretisierung des in der Selbstanzeige zu nennenden Täters vorzunehmen ist. Es stellt sich somit die Frage nach den inhaltlichen Anforderungen an die Täternennung.

Ausreichend ist es jedenfalls, wenn der aktuelle Name des Täters angegeben wird. Nicht erforderlich ist die Angabe weiterer Informationen zwecks Konkretisierung des Täters, wie beispielsweise die Anführung der Sozialversicherungsnummer oder des Geburtsdatums. Auch die Bekanntgabe einer allfälligen Namensänderung ist unbeachtlich, solange der aktuelle Name des Täters angeführt wird.⁴⁸²

Zwischen dem Täter und den begangenen Verfehlungen ist ein inhaltlicher Konnex herzustellen. Die Behörde muss in die Lage versetzt werden, festzustellen, wie die konkrete Person an der Verwirklichung des Finanzvergehens mitgewirkt hat. Hierbei ist eine konkludente Darlegung der Verfehlung des Einzelnen zulässig. Es reicht beispielsweise aus, wenn dargelegt wird, dass der namentlich genannte Geschäftsführer für die entsprechenden Finanzvergehen verantwortlich war. Auch der Verweis auf einen beiliegenden Firmenbuchauszug ist ausreichend, wenn als Täter alle Organe der betroffenen Gesellschaft in Frage kommen. Den Anforderungen an die Täternennung entspricht damit auch die in Klammern angeführte Position bzw Funktionsbezeichnung der betreffenden Person im Unternehmen.⁴⁸³ Daraus kann die Abgabenbehörde offensichtlich ausreichend nachvollziehen, welche Rolle diese im Rahmen der Deliktsverwirklichung gespielt hat.

Nicht ausreichend ist es, wenn die Täternennung selbst lediglich in Rahmen einer allgemeinen Bezugnahme auf eine unternehmensrechtliche Funktion erfolgt. Es wird nämlich explizit eine namentliche Nennung der Person verlangt. Dies gilt auch dann, wenn aufgrund der Publizitätswirkung des Firmenbuches dem Finanzamt der Name der in abgabenrechtlicher Hinsicht verantwortlichen Person bekannt gewesen sein sollte.⁴⁸⁴ Für das Erfordernis der Täternennung ist somit eine explizite Nennung der betroffenen Person

⁴⁸² Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige² Rz 1110.

⁴⁸³ Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige² Rz 1111.

⁴⁸⁴ Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I⁴, § 29 Rz 24; VwGH 20.09.2006, 2006/14/0046; UFS 09.10.2009, FSRV/0019-W/09.

gefordert, der inhaltliche Konnex zum begangenen Finanzdelikt kann hingegen auch bloß konkludent zum Ausdruck gebracht werden.

In der Praxis ist ferner auf das Erfordernis der expliziten Täternennung insbesondere im Falle der Erstattung einer Selbstanzeige bei Beginn einer Außenprüfung zu achten: Es sollte sichergestellt werden, dass der Prüfer im Betriebsprüfungsformular die Anmerkung der Erstattung der Selbstanzeige unter Berücksichtigung der Täternennung vornimmt. Allfällige Mängel gehen nämlich zu Lasten der anderen Beteiligten und können nicht mehr behoben werden.⁴⁸⁵

Dagegen reicht es aus, wenn die Täternennung als mündliche Ergänzung zur schriftlichen Selbstanzeige vorgenommen wird. Hier wiederum liegt die Beweislast bei der Finanzbehörde: Kann diese nicht nachweisen, dass es eben nicht zu so einer (rechtzeitigen) mündlichen Ergänzung gekommen ist, so kommt dies dem Selbstanzeiger zugute.⁴⁸⁶

Diese Rechtsauffassung begründete der VwGH⁴⁸⁷ in seiner Entscheidung vom 20. Oktober 2004. In diesem Fall hatte der Täter behauptet, ein mündliches Vorbringen betreffe die Täternennung eingebracht zu haben, was er durch die Zeugenaussage seines steuerlichen Vertreters zu belegen suchte. Der Finanzbehörde war es nicht gelungen, diese Behauptung zu entkräften. Mit dem Hinweis auf die Verpflichtung der Behörde zur amtswegigen Sachverhaltsermittlung sowie auf das Anklageprinzip wurde die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige daher bejaht.⁴⁸⁸

Die Unterschrift des Selbstanzeigers auf dem Schriftsatz ist weiters nicht erforderlich. Es reicht aus, wenn der Täter im Rahmen der Selbstanzeige namentlich genannt wird.⁴⁸⁹

⁴⁸⁵ Breitenbach, Selbstanzeige 131 f.

⁴⁸⁶ VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060; UFS 07.12.2004, FSRV/0135-W/04; UFS 02.10.2012, FSRV/0155-W/10.

⁴⁸⁷ VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060.

⁴⁸⁸ Walzel, Keine schlüssige Täterbenennung bei der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG – Mündliches Vorbringen kann mangelhafte schriftliche Selbstanzeige sanieren, SWK 2006, 648 (649 f).

⁴⁸⁹ Scheil, Selbstanzeige Rz 303 f.

13.3. Änderungen durch die Finanzstrafgesetznovelle 2010

13.3.1. Einleitende Bemerkungen

Bis zur Finanzstrafgesetznovelle 2010 war es erforderlich, jede Person, die einen Tatbeitrag zu dem angezeigten Finanzvergehen geleistet hatte, explizit anzugeben. In der Praxis kam es zu oftmals gescheiterten Selbstanzeigen, da eine solche konkrete Benennung nicht erfolgte. Beispielsweise wurde eine Selbstanzeige für eine Gesellschaft eingebracht, jedoch die Benennung des Geschäftsführers unterlassen. Für diesen lag in der Folge keine ausreichende Täternennung vor.

Derartige Konstellationen sollten durch die Finanzstrafgesetznovelle 2010 bis zu einem gewissen Grad verhindert werden. Nunmehr kommt die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige neben den in der Selbstanzeige angeführten Personen auch dem Anzeiger selbst zugute.⁴⁹⁰

Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund der finanzstrafrechtlichen Verantwortlichkeit von Verbänden sinnvoll, da die Verantwortlichkeit eines Verbandes aufgrund von Handlungen seiner Entscheidungsträger und Mitarbeiter nicht die Strafbarkeit letzterer ausschließt. Auch hat der UFS⁴⁹¹ bisher judiziert, dass auch im Falle von Verbänden die Selbstanzeige jedenfalls einerseits ausdrücklich für den Verband und andererseits ausdrücklich für dessen involvierte natürliche Personen zu erstatten ist.

13.3.2. Ziel und Zweck der Änderungen

Die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage der Finanzstrafgesetznovelle 2010 halten Folgendes fest: „Mit der Ergänzung des Abs. 5 soll klargestellt werden, dass eine Selbstanzeige für den Anzeiger selbst wirksam ist. Dies erscheint angesichts einer sich abzeichnenden Judikatur des UFS erforderlich, der die Täternennung auch für den Anzeiger selbst verlangt.“

Fraglich ist nun, was die Verfasser der Erläuternden Bemerkungen mit der Textpassage „angesichts einer sich abzeichnenden Judikatur des UFS“ meinen.

⁴⁹⁰ Erläuternde Bemerkungen zur FinStrG-Novelle 2010, 874 BlgNR 24. GP 8

⁴⁹¹ Breitenbach, Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, Ein Instrument zur Hebung der Steuermoral?, S. 130, UFS 23.04.2009, FSRV/0148-W/08.

Nach Ansicht von *Schrottmeyer*⁴⁹² und *Bergmann/Rebisant*⁴⁹³ sollten mit dieser „*sich abzeichnenden Judikatur*“ jene Fallkonstellationen erfasst sein, in denen der Geschäftsführer einer Gesellschaft Selbstanzeige erstattet und diese auch unterfertigt. In solchen Fällen wurde die strafbefreiende Wirkung für die Gesellschaft zwar bejaht, dem Geschäftsführer selbst jedoch versagt, da er bei Unterzeichnung der Selbstanzeige als Organ der juristische Person gehandelt habe und nicht (auch) für sich selbst.

Folgende Konstellationen wurden daher vor Inkrafttreten der Finanzstrafgesetznovelle 2010 aufgrund mangelnder Täternennung jedenfalls nicht als strafbefreiend angesehen:

- (1) Der Geschäftsführer unterzeichnete eine berichtigte Körperschaftsteuererklärung bzw Umsatzsteuererklärung aus der eine Nachzahlung resultiert,
- (2) Der Einzelunternehmer unterzeichnete eine berichtigte Einkommensteuererklärung bzw Umsatzsteuererklärung aus der eine Nachzahlung resultiert,
- (3) Der Geschäftsführer eines Verbandes erstattete schriftlich Selbstanzeige für den Verband und unterzeichnet dabei als Organ der Gesellschaft.

Ebendiese Fälle sollten wohl durch die Änderungen im Rahmen der Finanzstrafgesetznovelle 2010 in Zukunft erfasst sein.⁴⁹⁴

13.3.3. Der Begriff „Anzeiger“

In der Folge ist der Beurteilung der Frage nachzugehen wie der Begriff „Anzeiger“ im Rahmen der Gesetzesänderung des § 29 durch die Finanzstrafgesetznovelle 2010 auszulegen ist, da nun ja auch jene von der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige mitumfasst sein sollten.

Eine formaljuristische Auslegung des Begriffes „Anzeiger“ würde auf jene Person schließen lassen, in dessen Namen die Erklärung eingebracht wird. Dies würde aber dazu führen, dass damit im Ergebnis wieder die Gesellschaft selbst gemeint wäre, da der Geschäftsführer die Selbstanzeige ja unzweifelhaft im Namen der Gesellschaft eingebracht

⁴⁹² *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1119.

⁴⁹³ *Bergmann/Rebisant*, Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010 – Alle Änderungen im Detail, SWK 2011, 375 (379).

⁴⁹⁴ *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, § 29 FinStrG: Selbstanzeige, SWK 2010, 36 (43).

hatte. Dies kann jedoch nicht Zweck des Gesetzes sein, da die Gesellschaft selbst ohnehin bereits als juristische Person, für die die Selbstanzeige erstattet wurde von der strafbefreienden Wirkung umfasst ist. Unter der Person des „Anzeigers“ müsste folglich jene Person zu verstehen sein, die die Selbstanzeige faktisch erstattet, also einreicht und unterfertigt, bzw in Auftrag gibt.⁴⁹⁵ Dies ist in den soeben beschriebenen Fällen eben der Geschäftsführer.

Es ist daher nach herrschender Ansicht von einer weiten Auslegung des Begriffes „Anzeiger“ auszugehen.⁴⁹⁶

Nach Ansicht von *Schrottmeyer*⁴⁹⁷ ergibt sich diese Auslegung bereits aus historischen Überlegungen. In der Stammfassung des FinStrG von 1958 wurde noch davon ausgegangen, dass lediglich der Täter für sich selbst Selbstanzeige erstatten könne. Es konnte daher schon begrifflich nur der Täter „Anzeiger“ sein. Durch die Änderungen im Jahre 1975 wurde diese Regelung lediglich darauf ausgeweitet, dass auch Dritte für den Täter Selbstanzeige erstatten können. *Schrottmeyer* schließt daraus, dass sich durch diese Änderungen am Verständnis des Täters als „Anzeiger“ nichts geändert haben könne. Dritte, die nicht Täter seien, könnten daher auch nicht als „Anzeiger“ angesehen werden. Diese Auslegung ergäbe sich auch aus dem Textzusammenhang, da in § 29 Abs 2 und 3 ebenfalls vom „Anzeiger“ die Rede war, womit unzweifelhaft der Täter gemeint war.

Nach Ansicht von *Schrottmeyer* und *Plückhahn* sei folglich jede andere Auslegung des Begriffes „Anzeigers“ sinnlos. Eine von einer Person, die nicht Täter ist, erstattete Selbstanzeige könne wiederum nur namens bzw Auftrags des Täters als dessen Vertreter eingebracht werden und wirke somit wieder für diesen.⁴⁹⁸

⁴⁹⁵ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1120; *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, § 29 FinStrG: Selbstanzeige, SWK 2010, 36 (42).

⁴⁹⁶ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1122; *Schmutzer/Schrottmeyer*, Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben – Fallbeispiel zu Umsatzsteuervoranmeldungsdelikten, SWK 2010, 810 (817); *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, § 29 FinStrG: Selbstanzeige, SWK 2010, 36 (42 ff); *Seewalt/Tannert* in *Tannert*, FinStrG, § 29 Anm 38.

⁴⁹⁷ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1123 ff.

⁴⁹⁸ *Schrottmeyer* und *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1124.

Als „Anzeiger“ seien somit all an der Tat beteiligten Personen gemeint, die aktiv in den Offenlegungsprozess der Selbstanzeige eingebunden sind bzw diese initiiert haben und dieser Umstand der Behörde auch bekannt gemacht wird.⁴⁹⁹

Problematisch sei nach Ansicht von *Bergmann/Rebisant*⁵⁰⁰ jedoch weiterhin, wenn die Selbstanzeige von einem Parteienvertreter eingebracht würde. Dann wäre nämlich ebendieser als „Anzeiger“ von der strafbefreienden Wirkung umfasst, nicht jedoch der die Selbstanzeige beauftragende Geschäftsführer.

13.3.4. Besonderheiten bei der Einreichung über FinanzOnline

Besonderheiten hinsichtlich des Begriffes des „Anzeigers“ ergeben sich bei der Einreichung der Erklärung via FinanzOnline.

Eine Registrierung bei FinanzOnline ist nur durch eine Teilnehmeridentifikation möglich. Daher gilt die unter einer bestimmten Teilnehmeridentifikation eingebrachte Selbstanzeige für denjenigen als eingebracht, auf den diese Teilnehmeridentifikation ausgestellt worden ist – unabhängig davon, wer tatsächlich die Übermittlung der Daten durchgeführt hat. Eine ausreichende Konkretisierung und damit die strafbefreiende Wirkung zugunsten dieser Person ist damit gewährleistet.⁵⁰¹

13.4. Zwischenergebnis

Nun sollen betreffend die Ausführungen zur ausdrücklichen Täternennung die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Nach ständiger Rechtsprechung ist die Person, der die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige zukommen soll, eindeutig zu bezeichnen.
- ◆ Eine ausdrückliche Täternennung liegt vor, wenn eine Selbstanzeige in Form eines Schriftsatzes bei der Behörde eingebracht wird und in dieser der Täter des

⁴⁹⁹ *Schrottmeyer in Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1127.

⁵⁰⁰ *Bergmann/Rebisant*, Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010 – Alle Änderungen im Detail, SWK 2011, 375 (380).

⁵⁰¹ *Schrottmeyer in Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1129.

Finanzvergehens ausdrücklich genannt wird und ein Konnex zu der von ihm begangenen Verfehlung hergestellt wird.

- ◆ Bei der Täternennung reicht es, wenn der aktuelle Name des Täters angegeben wird. Eine Unterschrift oder weitere Angaben zur Identifizierung des Täters sind hingegen nicht erforderlich.
- ◆ Während die Täternennung selbst ausdrücklich vorgenommen werden muss, kann der Konnex zu der begangenen Verfehlung auch konkludent, beispielsweise durch Verweis auf eine unternehmensrechtliche Funktion, erfolgen.
- ◆ Eine mündliche Täternennung im Rahmen einer Ergänzung zur schriftlichen Einreichung der Selbstanzeige reicht aus. Die Beweislast, ob eine solche stattgefunden hat, liegt dabei bei der Behörde.
- ◆ Seit der Finanzstrafgesetznovelle 2010 hat der Selbstanzeiger zwei Möglichkeiten, die Täternennung wirksam vorzunehmen: Er kann einerseits seinen Namen in Form einer ausdrücklichen Täternennung auf der Erklärung vermerken oder andererseits als „Anzeiger“ selbst die Einreichung derselben vornehmen.
- ◆ Mit dem Begriff „Anzeiger“ sind jene Personen gemeint, die aktiv in den Offenlegungsprozess eingebunden sind, diesen initiiert haben und dieser Umstand der Behörde auch zur Kenntnis gebracht wird. Bei der Einbringung über FinanzOnline gilt die Selbstanzeige für die Person eingebracht, auf den die entsprechende Teilnehmeridentifikation ausgestellt ist.
- ◆ Seit Inkrafttreten der Finanzstrafgesetznovelle 2010 gilt die Täternennung jedenfalls in folgenden Fällen als erfüllt:
 - ◆ Der Täter bringt eine Selbstanzeige in Form eines Schriftsatzes an die zuständige Behörde unter Nennung seines Namens ein (ausdrückliche Täternennung).

- ◆ Der Täter, der Geschäftsführer einer Gesellschaft, erstattet für diese eine schriftliche Selbstanzeige und unterfertigt diese als Geschäftsführer (Täternennung als Anzeiger).

- ◆ Der Täter übermittelt einen Schriftsatz betreffend eine Selbstanzeige via FinanzOnline (Täternennung durch Teilnehmeridentifikation gewährleistet).⁵⁰²

⁵⁰² *Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige*² Rz 1130.

14. DIE SELBSTANZEIGE VON VERBÄNDEN

14.1. Einleitende Bemerkungen

Vor Inkrafttreten des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) konnten Verbände nicht Täter von Finanzvergehen nach dem FinStrG sein. Dies sollen die beiden in der Folge beispielhaft dargestellten Entscheidungen verdeutlichen. Weiters sollen dadurch Indikationen hinsichtlich der Erfordernisse der Täternennung vor Inkrafttreten des VbVG herausgearbeitet werden.

Vorab sei anzumerken, dass sich durch die Finanzstrafgesetznovelle 2010 insofern Änderungen ergeben haben, als der Anzeiger selbst neben den ausdrücklich genannten Tätern ebenfalls von der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige erfasst ist (siehe Punkt 13.3.). Diese gesetzliche Neuerung sollte beim Studium der folgenden Entscheidungen, die vor dem 1. Jänner 2010 ergangen sind, stets im Hinterkopf behalten werden.

14.1.1. Entscheidung des UFS vom 7. Juli 2003 (FSRV/0007-G/03)

Am 7. Juli 2003 judizierte der UFS⁵⁰³, als Täter eines Finanzvergehens komme nur eine physische, nicht aber eine juristische Person in Betracht. Eine für eine Gesellschaft erstattete Selbstanzeige, in der der Name des Täters nicht genannt werde, könne jedoch die Wirkungen der Selbstanzeige nicht auf diesen beziehen. Die Selbstanzeige scheitere daher mangels expliziter Täternennung. Dies trotz der Tatsache, dass die Täternennung logischerweise mangels Eigenschaft als Täter nicht auf die Gesellschaft bezogen gewesen sein konnte.

14.1.2. Entscheidung des UFS vom 30. Mai 2003 (FSRV/0017-W/02)

In seiner Entscheidung vom 30. Mai 2003 vertrat der UFS⁵⁰⁴ dieselbe Ansicht. Vor Beginn der Betriebsprüfung hatte der steuerliche Vertreter einer Gesellschaft im Namen und Auftrags dieser Gesellschaft Selbstanzeige erstattet. Der Geschäftsführer der GmbH wollte die Selbstanzeige auch für sich wirken lassen.

⁵⁰³ UFS 07.07.2003, FSRV/0007-G/03.

⁵⁰⁴ UFS 30.05.2003, FSRV/0017-W/02.

Der UFS führte aus, dass die Selbstanzeige nach dem Wortlaut für eine nach österreichischen Recht nicht deliktsfähige juristische Person erstattet wurde und als Täter eines Finanzvergehens jeder in Betracht komme, der rechtlich oder faktisch die Agenden eines Steuerpflichtigen wahrnehme: also nicht nur der Geschäftsführer und Angestellte des Unternehmens. Es ist daher nach Ansicht des UFS nicht ausreichend klar geworden, für welche Person(en) die Selbstanzeige wirken solle, da diese nur für den (nicht deliktsfähigen) Verband erstattet worden war.

Die Eigenschaft als Alleingeschäftsführer und Alleingesellschafter würden über die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit noch nicht zuverlässig Auskunft geben. Der UFS verneinte damit die Wirksamkeit der Selbstanzeige für den Alleingeschäftsführer und Alleingesellschafter.

14.2. Auswirkungen durch das Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG)

Seit Inkrafttreten des VbVG am 1. Jänner 2006 kommen auch Verbände hinsichtlich einer finanzstrafrechtlichen Verantwortlichkeit in Betracht. Sie sind durch die Handlungen ihrer Entscheidungsträger und Mitarbeiter deliktsfähig.

Gemäß § 1 Abs 2 FinStrG sind Verbände, die unter das VbVG fallen, für die ihnen zurechenbaren Finanzvergehen verantwortlich. Darunter fallen sowohl Delikte, die in den Zuständigkeitsbereich der Gerichte fallen, als auch jene, die von Verwaltungsbehörden geahndet werden.⁵⁰⁵

Es können folglich für dasselbe Delikt sowohl die Entscheidungsträger und Mitarbeiter, als auch der Verband selbst für das begangene Vergehen verantwortlich gemacht werden.

Grundsätzlich greift die Selbstanzeigebestimmung daher auch für Verbände.⁵⁰⁶ Dies ergibt sich aus § 28a FinStrG, wonach alle Bestimmungen des ersten Abschnitts des FinStrG auch auf Verbände anzuwenden sind, sofern eine Bestimmung nicht konkret auf natürliche Personen zugeschnitten ist.

⁵⁰⁵ *Fraberger/Petriz*, Handbuch 153.

⁵⁰⁶ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1090 f.

Deliktsfähig sind folglich alle Verbände nach §§ 1 und 2 VbVG iVm § 28a FinStrG. Unter den daher auf Verbände anzuwendenden Bestimmungen findet sich auch die Selbstanzeigebestimmung nach § 29 FinStrG.⁵⁰⁷

Weiters findet die vergleichbare Regelung zur Selbstanzeige im StGB, die tätige Reue nach § 167 StGB, ebenfalls auch auf Verbände Anwendung. In diesem Zusammenhang ist außerdem anzuführen, dass der Zweck der Selbstanzeige selbst seine Anwendbarkeit auf den Verbandsektor gebietet: Ansonsten würde keine Motivation aus Sicht der Gesellschaft bestehen, Schäden, die durch Verstöße gegen Abgabenvorschriften entstanden sind, wieder zu sanieren.⁵⁰⁸

So auch der UFS⁵⁰⁹ am 24. Juni 2004. Insbesondere bei juristischen Personen sei es als unbedingtes Erfordernis anzusehen, dass angeführt werde, wer die Verfehlung *ad personam* im finanzstrafrechtlichen Sinne zu verantworten habe. Die (natürliche) Person, der die strafbefreiende Wirkung zugute kommen sollte, müsse eindeutig bezeichnet werden. Der Verband sei im Rahmen der Selbstanzeige ebenfalls als Täter zu nennen.⁵¹⁰

14.3. Inhaltliche Anforderungen an die Bezeichnung des Verbandes

Es stellt sich die Frage, wie weit die Anforderungen an die Konkretisierung des betroffenen Verbandes reichen.

Nach Ansicht von *Schrottmeyer*⁵¹¹ genügt hierbei die firmenmäßige Nennung; weitere Angaben wie die Firmenbuchnummer, Steuernummer etc seien nicht erforderlich. Die Bekanntgabe der aktuellen Bezeichnung des Verbandes sei somit ausreichend. Vorsicht sei nur dann geboten, wenn sich der Firmenwort in den Jahren der Finanzvergehen geändert habe bzw durch Umgründungen nicht mehr einfach festgestellt werden könne, welcher Verband konkret die entsprechenden Vergehen begangen haben soll.

Im Fall von Umgründungen sei ferner jene Gesellschaft zu nennen, die die Haftung auch tatsächlich träfe. Sollte es im Falle von Rechtsnachfolgen schwierig sein, festzustellen,

⁵⁰⁷ UFS 23.04.2009, FSRV/0148-W/08.

⁵⁰⁸ *Pürstl*, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG 143.

⁵⁰⁹ UFS 24.06.2004, FSRV/0048-W/02.

⁵¹⁰ UFS 23.04.2009, FSRV/0148-W/08.

⁵¹¹ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1140 ff.

welcher Verband konkret zur Haftung herangezogen werden könne, sei es sinnvoll, alle in Betracht kommenden Verbände, die in die Umstrukturierung involviert waren, in die Selbstanzeige mit einzubeziehen und die Vorgänge der Umgründungen näher zu beschreiben. Damit könne jegliches Risiko vermieden werden.⁵¹²

In der Entscheidung des UFS⁵¹³ vom 23. April 2009 hatte der steuerliche Vertreter eine Selbstanzeige in Form eines Schriftsatzes eingebracht. Angeführt wurden der Name der Gesellschaft und deren Steuernummer, wobei ausgeführt wurde, dass „*namens und auftrags der Mandantschaft*“ Selbstanzeige bezüglich der beschriebenen Vergehen erstattet würde. Der Verband wurde in diesem Schriftsatz ausreichend bezeichnet, die Selbstanzeige konnte daher für diesen strafbefreiende Wirkung entfalten (nicht jedoch für den Geschäftsführer der Gesellschaft, mangels konkreter Nennung im gegenständlichen Schriftsatz).

14.4. Einreichung der Selbstanzeige durch einen Entscheidungsträger

Es stellt sich die Frage, ob im Falle, dass nur eine natürliche Person als Entscheidungsträger oder Mitarbeiter – und nicht auch der Verband selbst – Selbstanzeige erstattet, die strafbefreiende Wirkung auch auf den Verband ausgeweitet werden kann.

*Schrottmeyer*⁵¹⁴ und *Fraberger/Petritz*⁵¹⁵ sprechen sich für eine solche Ausweitung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige aus. *Schrottmeyer* begründet dies damit, dass die Verantwortlichkeit von Verbänden deliktsspezifisch akzessorisch sei: Handlungen von Entscheidungsträgern bzw Mitarbeitern seien dem Verband zuzurechnen. Der Verband könne auch nur durch diese (natürlichen) Personen handeln. Dies müsse daher folglich auch für allfällige Strafaufhebungsgründe gelten. Durch die Selbstanzeige der natürlichen Person würde die Strafbarkeit rückwirkend aufgehoben. Damit würde auch die entsprechende Verantwortlichkeit des Verbandes wegfallen.

Es müsse sogar ausreichen, wenn nur einer der Entscheidungsträger wirksam Selbstanzeige erstatte, auch wenn mehrere Täter bzw Entscheidungsträger an dem Finanzvergehen

⁵¹² *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1143 f.

⁵¹³ UFS 23.04.2009, FSRV/148-W/08; *Schmutzer*, Selbstanzeige eines Verbandes, UFS Journal 2009, 188 (188 f).

⁵¹⁴ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1135.

⁵¹⁵ *Fraberger/Petritz*, Handbuch 153.

beteiligt waren. Dies ergäbe sich daraus, dass der Verband auch nur einmal bestraft werden könne und sich Finanzvergehen nicht aufteilen ließen. Andernfalls könnte der Verband nach wie vor zur Haftung herangezogen werden, während Schadensgutmachung bereits durch den entsprechenden Entscheidungsträger für die Straffreiheit des Verbandes geleistet würde.

Plückhahn entgegnet dieser soeben beschriebenen Rechtsansicht von *Schrottmeyer*, dass die Ausweitung der strafbefreienden Wirkung auf den Verband einem unzulässigen Vertrag zu Lasten Dritter gleichkäme: Der Verband schulde nämlich die Abgaben, der Entscheidungsträger käme lediglich als Haftender in Betracht.⁵¹⁶ Damit würde im Ergebnis die anzeigende Person über die Verpflichtung zur Schadensgutmachung des Verbandes entscheiden, worin ein Vertrag zulasten Dritter gesehen werden könnte. Auch könnten sich nach Ansicht von *Plückhahn* daraus Probleme bei Meinungsverschiedenheiten mehrerer Entscheidungsträger ergeben.⁵¹⁷

Dem ist entgegenzuhalten, dass die Ausweitung der strafbefreienden Wirkung auch für den Verband ausgeweitet werden müsste, da die entsprechenden Entscheidungsträger das Delikt auch ursprünglich zugunsten des Verbandes begangen haben. Es kann nicht Ziel der Bestimmung sein, dass Personen zwar zugunsten des Verbandes Steuern hinterziehen, die finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit aber nicht durch dieselbe Person für den Verband wieder ausgemerzt werden kann. Ferner ist ein Verband ohnehin nur durch seine Organe in der Lage, rechtsgeschäftlich zu handeln, da ihm deren Handeln zugerechnet wird. Dass die für ihn handelnde Person im Falle einer Selbstanzeige eine spezielle Bezeichnungspflicht trifft, stellt somit eine übertriebene Formalität dar.

*Kert*⁵¹⁸ schließt sich insofern *Plückhahn* an, als die Selbstanzeige jedenfalls ausdrücklich für den Verband selbst zu erstatten sei. Er begründet dies damit, dass das FinStrG schließlich eine exakte Benennung aller Personen fordere. Weiters sei zu beachten, dass es sich bei der Selbstanzeigebestimmung um eine Ausnahmebestimmung handle, die eng auszulegen sei. Diesem Grundsatz würde das Unterlassen der Benennung des betroffenen Verbandes jedoch widersprechen.⁵¹⁹

⁵¹⁶ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1139.

⁵¹⁷ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1139.

⁵¹⁸ *Kert* in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2006 (2006), 9 (29).

⁵¹⁹ *Pürstl*, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG 143.

Auf dieser Linie liegt auch die Entscheidung des UFS⁵²⁰ vom 11. November 2010. In dieser hatte der steuerliche Vertreter unter Angabe der Steuernummer namens und im Auftrag zweier Gesellschafter einer KG im Rahmen eines Schriftsatzes Selbstanzeige erstattet. Es wurde beantragt, den genannten Gesellschaftern als Tätern die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige zukommen zu lassen.

Der Schriftsatz lautete unter anderem wie folgt: *„Ich wurde von Herrn MM und Frau AM beauftragt Selbstanzeige zu erstatten, dass sie als Gesellschafter der M KEG (...) durch die tägliche Nichtbonierung von Umsätzen Steuern hinterzogen haben.“*

Der UFS sprach dazu aus, dass die Selbstanzeige lediglich für die dort ausdrücklich genannten physischen Personen erstattet wurde und eben nicht auch für die im Wege der Verbandsverantwortlichkeit finanzstrafrechtlich zur Verantwortung zu ziehende, ebenfalls vom einschreitenden steuerlichen Vertreter vertretene, KG. Dem genannten Verband wurde daher – im Gegensatz zu seinen Gesellschaftern – die strafbefreiende Wirkung nicht zuerkannt.

In diesem Zusammenhang sei daher vorerst festgehalten, dass in der Literatur keine Einigkeit dahingehend besteht, ob der Verband bei einer durch einen Entscheidungsträger eingebrachten Selbstanzeige ausdrücklich benannt werden muss oder ob die strafbefreiende Wirkung auf diesen erstreckt werden kann. Insbesondere in Hinblick auf die dargestellte Judikatur des UFS ist es daher ratsam, eine solche ausdrückliche Bezeichnung sicherheitshalber vorzunehmen, um jegliches Risiko auszuschließen. Weiters sei diesbezüglich auf die Ausführungen in Kapitel 15, insbesondere auf die Kritik an der herrschenden Auslegung des Erfordernisses der Täternennung nach § 29 Abs 5 in Punkt 15.5. verwiesen.

14.5. Einreichen der Selbstanzeige durch den Verband

Jedenfalls unstrittig sind Fallkonstellationen, in denen, umgekehrt, der Verband Selbstanzeige erstattet, und in dieser Mitteilung nicht ausdrücklich die involvierten Entscheidungsträger und Mitarbeiter nennt. Die Handlungen des Verbandes können jedenfalls nicht direkt dem einzelnen Entscheidungsträger bzw Mitarbeiter zugerechnet

⁵²⁰ UFS 11.11.2010, FSRV/0057-L/09.

werden. Diese sind daher nicht von der Straflosigkeit der Selbstanzeige der Gesellschaft umfasst.⁵²¹

So beispielsweise auch die Entscheidung des UFS⁵²² vom 25. Juni 2004. Eine für die Gesellschaft erstattete Selbstanzeige, in der der Name des Alleingeschafters und einzigen Geschäftsführers nicht genannt worden sei, könne nicht für diese Person wirken.

14.6. Besonderheiten bei der Einreichung einer Selbstanzeige bei Personengesellschaften

Grundsätzlich wird die Ansicht vertreten, dass bei Personengesellschaften ebenfalls eine Täternennung zugunsten der natürlichen Personen vorzunehmen ist, auch hier ist somit eine Ausweitung der strafbefreienden Wirkung auf die Gesellschafter nicht zulässig. Die entsprechenden Judikate werden in der Folge dargestellt:

14.6.1. Entscheidung des UFS vom 11. November 2003 (FSRV/0014-G/03)

Der persönlich haftende Gesellschafter und gewerberechtliche Geschäftsführer einer KEG hatte für diese eine von ihm unterzeichnete Selbstanzeige eingebracht.

Der UFS verneinte in diesem Fall die strafbefreiende Wirkung für den Gesellschaftergeschäftsführer: Aus der Unterfertigung der Selbstanzeige durch den persönlich haftenden Gesellschafter und gewerberechtlichen Geschäftsführer könne nämlich noch nicht abgeleitet werden, wer für die Verwirklichung des konkreten Finanzvergehens finanzstrafrechtlich zur Verantwortung zu ziehen sei. Dazu wäre die konkrete Nennung der physischen Person erforderlich gewesen.⁵²³

In diesem Zusammenhang ist ferner anzumerken, dass mit Inkrafttreten der Finanzstrafgesetznovelle 2010 ein derartiges Ergebnis wohl nicht mehr erzielt worden wäre. Aus heutiger Sicht wäre der Gesellschaftergeschäftsführer als Entscheidungsträger

⁵²¹ Breitenbach, Selbstanzeige 131.

⁵²² UFS 25.06.2004, FSRV/0047-S/03.

⁵²³ Siehe auch: UFS 25.08.2005, FSRV/0026-I/05.

der Gesellschaft einerseits und als physische Person als eigenständiges Steuersubjekt andererseits als Anzeiger jedenfalls straffrei nach § 29 geworden.

14.6.2. Entscheidung des UFS vom 23. März 2006 (FSRV/0007-F/06)

Der steuerliche Vertreter einer Personengesellschaft, es handelte sich um eine OG, hatte eine schriftliche Selbstanzeige im Namen und Auftrag diese Gesellschaft erstattet.

Der UFS erkannte dazu, dass die Selbstanzeige somit nicht für eine natürliche Person durch deren genaue Namensbezeichnung erstattet wurde, sondern konkret für die OG. Die Ausführungen des VwGH vom 27. Februar 2002 im Zusammenhang mit der erforderlichen Täternennung einer Ein-Mann-GmbH müssten auch für Personengesellschaften gelten: Auch hier wären die konkreten Täter vor allem wegen der Zurechenbarkeit der subjektiven Tatseite zu nennen, da auch bei einer Personengesellschaft nicht von vornherein klar sei, wer nun tatsächlich deren steuerliche Agenden dieser Gesellschaft wahrnehme. Die strafbefreiende Wirkung wurde daher mit dieser Begründung verneint.

So auch der UFS am 23. Juni 2006: *„Eine Auslegung der Gegebenheiten des Einzelfalles, wer aus der Anzeige begünstigt sein soll, ist unzumutbar, weil selbst im Rahmen der Tätigkeit von Einzelkaufleuten, Alleingesellschaftern oder Alleingeschäftsführern andere Personen als Täter eines Finanzvergehens in Betracht kommen, welche etwa die Aufgaben des Abgabepflichtigen bzw Wahrnehmenden der steuerlichen Interessen faktisch oder als rechtliche Vertreter wahrgenommen haben.“*⁵²⁴

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass für Personengesellschaften in Bezug auf die Selbstanzeigebestimmung dieselben Grundsätze gelten wie für Kapitalgesellschaften. Auch hier ist eine ausdrückliche Täternennung sowohl der handelnden Personen also auch der Personengesellschaft selbst erforderlich.

14.7. Zwischenergebnis

Nun sollen betreffend die Ausführungen zur Selbstanzeige durch Verbände die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

⁵²⁴ UFS, 23.06.2006, FSRV/0010-L/05; siehe auch: UFS 15.05.2008, FSRV/0024-G/08; UFS 24.03.2009, FSRV/0039-S/08.

- ◆ Seit Inkrafttreten des VbVG kommen auch Verbände als Täter eines Finanzvergehens in Betracht. Die finanzstrafrechtliche Haftung des Verbandes besteht kumulativ zu der Haftung der entsprechenden Entscheidungsträger. Auch der Verband kann wirksam Selbstanzeige erstatten.
- ◆ In der Selbstanzeige ist der Name des Verbandes ausdrücklich zu bezeichnen, ausreichend ist hierbei grundsätzlich die Firmenbezeichnung.
- ◆ Strittig ist, ob eine von einem Entscheidungsträger eingereichte Selbstanzeige auch für den Verband strafbefreiende Wirkung entfaltet. Sicherheitshalber ist daher auch der Verband in dieser ausdrücklich zu nennen.
- ◆ Die von einem Verband eingereichte Selbstanzeige entfaltet jedenfalls keine strafbefreiende Wirkung für die an der Begehung des Finanzdeliktes beteiligten Entscheidungsträger bzw Mitarbeiter des Verbandes.
- ◆ Die Grundsätze der Einreichung einer Selbstanzeige durch Kapitalgesellschaften oder sonstigen Verbänden sind auch auf Personengesellschaften anwendbar, wodurch eine ausdrückliche Täternennung sowohl der handelnden Personen als auch der Personengesellschaft selbst erforderlich ist.

15. DIE KONKLUDENTE TÄTERNENNUNG

15.1. Einleitende Bemerkungen

Zu einer konkludenten Täternennung kann es in folgenden zwei Fällen kommen:

Einerseits kann eine Selbstanzeige durch die Einbringung einer berechtigten Steuererklärung konkludent zum Ausdruck kommen. Andererseits sind Fallkonstellationen denkbar, in denen aus der (schriftlichen) Selbstanzeige die eigentlich ausdrücklich zu nennenden Verantwortlichen des begangenen Finanzvergehens nur implizit hervorgehen. Diese beiden Möglichkeiten, sollen nun in der Folge beschrieben und beurteilt werden.

15.2. Der Alleingesellschafter bzw Alleingeschäftsführer als konkludent genannter Täter – Einreichung in Form eines Schriftsatzes

Manche Stimmen in der Literatur⁵²⁵ vertreten – entgegen dem oben beschriebenen Grundsatz, wonach die Täter eines Finanzvergehens in der Selbstanzeige ausdrücklich zu bezeichnen sind – dass eine explizite Täternennung in jenen Fällen entbehrlich sei, in denen als Täter eben nur eine Person in Frage kommt.

Als Beispiel führen *Reger/Hacker/Kneidinger* den Alleingesellschafter einer Gesellschaft bzw deren einzigen unternehmensrechtlichen Geschäftsführer an. In diesem Fall sei klar, dass die Selbstanzeige genau für diese Person strafbefreiende Wirkung entfalten solle. Dieser Rechtsansicht folgend müsste aus der Selbstanzeige lediglich schlüssig zu entnehmen sein, für wen sie erstattet werde. Diese Ansicht vertritt auch *Wolf*⁵²⁶.

Nach Auffassung von *Schrottmeyer* ist diese Auslegung des § 29 Abs 5 aufgrund entgegenstehender Judikatur nicht haltbar. Als Beispiel sei hier das Urteil des VwGH⁵²⁷ vom 20. Oktober 2004 zu nennen: Der VwGH hatte in diesem festgestellt, dass als Täter

⁵²⁵ *Reger/Hacker/Kneidinger*, Finanzstrafgesetz I³ § 29 Rz 28; BMF-Erlass 19.12.1975 222.927-III/9/75, Pkt 1.11.

⁵²⁶ *Wolf*, Praxisfallen bei Selbstanzeigen, FJ 2000, 294 (300).

⁵²⁷ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1106; VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060; siehe auch: VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207; VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060; VwGH 20.09.2006, 2006/14/0046; UFS 22.09.2003, FSRV/0032-L/03; UFS 11.11.2003, FSRV/0014-G/03; UFS 17.11.2004, FSRV/0053-I/04; UFS 23.03.2006, FSRV/0007-F/06; UFS 25.03.2008, FSRV/007-L/07; UFS 09.10.2009, FSRV/0019-W/09; UFS 01.10.2010, FSRV/0023-F/10; UFS 29.08.2011, FSRV/0117-L/10; UFS 02.10.2012, FSRV/0155-W/10.

eines Finanzvergehens jeder in Betracht komme, der rechtlich oder faktisch die Agenden des Steuerpflichtigen wahrnehme.

Weiters ist auch der Homepage des BMF, auf der sich einige Klarstellungen zum Thema Täternennung bei Selbstanzeigen finden, zu entnehmen, dass eine bloß schlüssige Täternennung offensichtlich nicht als ausreichend angesehen wird:

- (1) „Es genügt nicht, wenn in der Selbstanzeige nur die Fa XY GmbH angeführt ist.“
- (2) Auch dann nicht, wenn es sich um eine sog Ein-Personen-GmbH handelt, in der der Geschäftsführer auch gleichzeitiger einziger Firmengesellschafter ist.“
- (3) „Es sind sämtliche Personen (Geschäftsführer, Prokurist, Buchhalter, etc) anzuführen, die allenfalls auch als Beitragstäter Straffreiheit erlangen wollen!“⁵²⁸

Einer rein schlüssigen Täternennung ist somit nach Ansicht des BMF keine strafbefreiende Wirkung zuzuerkennen.

Nach Ansicht von Kotschnigg⁵²⁹ in Bezugnahme auf die Rechtslage vor Inkrafttreten der Finanzstrafgesetznovelle 2010 sollte – entgegen der soeben beschriebenen Ansicht des VwGH und des BMF – die Selbstanzeige in Form eines Schriftsatzes jedenfalls auch für denjenigen gelten, der die Selbstanzeige veranlasst hat, auch wenn er nicht ausdrücklich im Rahmen der Täternennung angeführt sei. Dies ergäbe sich aus einer verfassungskonformen Interpretation der Selbstanzeigebestimmung.

Kotschnigg⁵³⁰ bringt im Rahmen einer solchen verfassungskonformen Interpretation zwei Beispiele, die auch auf die Täternennung im Rahmen der Selbstanzeigebestimmung umzulegen seien:

Einerseits verweist er auf die Auslegung der Bestimmung über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gemäß § 18 Abs 1 Z 4 EStG 1972. Nach traditioneller Auffassung war diese nämlich so gelesen worden, dass sie ein materiell-rechtliches Erfordernis für den

⁵²⁸

https://www.bmf.gv.at/Steuern/Brgerinformation/Finanzstrafverfahren/SchlechtesGewissenW_7137/_start.htm; Schrottmeyer, Selbstanzeige² Rz 323.

⁵²⁹ Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige² Rz 1108; Kotschnigg, Selbstanzeige ohne Wirkung für den Auftraggeber? RdW 2007, 62 (62 f).

⁵³⁰ Kotschnigg, Selbstanzeige ohne Wirkung für den Auftraggeber? RdW 2007, 62 (62 f).

Verlustabzug darstelle. Die Nichteinhaltung dieser Vorschrift für sich reichte damit ursprünglich aus, um den Verlustabzug gänzlich und ohne Prüfung der tatsächlichen Verhältnisse zu versagen. Der VfGH habe diese Rechtsansicht jedoch insofern verworfen, indem er sagte, dass der Anspruch auf Verlustabzug dem Grunde nach erhalten bliebe, solange sich dieser der Höhe nach errechnen ließe und auch überprüfbar sei. Auf eine formell ordnungsgemäße Buchführung könne es hingegen nicht ankommen.

Andererseits zieht er den Vergleich zu der Judikaturlinie des VfGH zum Buchnachweis: Auch der Buchnachweis wurde lange Zeit als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerfreiheit von Exportlieferungen angesehen und auch hier hat der VfGH in der Folge klargestellt, dass die Steuerfreiheit nicht allein durch das Nichtvorliegen der bloß formell-rechtlichen Voraussetzung des Buchnachweises versagt werden dürfe.

Dieses Verständnis ist nach Ansicht von *Kotschnigg* auch auf die Täternennung im Rahmen der Selbstanzeige zu übertragen: Als Täter eines Finanzvergehens komme nur eine natürliche Person in Betracht und für den Machthaber wirke sie mangels ausdrücklicher Nennung nicht – dies könne nicht Sinn der Bestimmung sein: Bei der Täternennung müsse es sich um eine rein formell-rechtliche Voraussetzung der Selbstanzeigebestimmung handeln, die für sich allein die Versagung der strafbefreienden Wirkung nicht begründen könne. Es sei überschießend, die einzige Person, die als Täter in Betracht kommt, zu bestrafen, nur weil sie in der Selbstanzeige nicht deutlich genug genannt werde. Der Selbstanzeige sei daher „*ein Verständnis zugrunde gelegt [worden], das sie geradezu überflüssig macht.*“ Dies ließe sich durch eine verfassungskonforme Interpretation verhindern, indem die Täternennung als formell-rechtliche Voraussetzung deren strafbefreiende Wirkung nicht untergraben könnte.

Kotschnigg forderte damit die Aufnahme des Anzeigers in die strafbefreiende Wirkung. Dies wurde schließlich im Rahmen der Finanzstrafgesetznovelle 2010 umgesetzt, auf die bereits oben eingegangen wurde.

In den folgenden Unterkapiteln sollen einige einschlägige Judikate des VwGH sowie des UFS vorgestellt werden, um den diesbezüglichen Standpunkt der Rechtsprechung im Zusammenhang mit der konkludenten Täternennung deutlich zu machen.

15.2.1. Entscheidung des VwGH vom 26. September 1984 (84/13/0012)

Der angestellte Geschäftsführer einer GmbH & Co KG hatte Selbstanzeige für diese Gesellschaft erstattet. Der Geschäftsführer wollte in der Folge die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige der KG für sich gelten lassen. Dies sei nämlich „*bei exakter Auslegung des § 29 Abs 5 FinStrG*“ zu bejahen, da es für die Erstattung einer Selbstanzeige zu Gunsten einer dritten Person keiner Vollmacht bedürfe. Auch sei es lediglich Zweck der Selbstanzeige, die Abgabenbehörde in Kenntnis der richtigen Grundlagen für die Steuerbemessung zu setzen. Dies könne jedoch nicht erreicht werden, wenn der Selbstanzeiger fürchten müsse, dadurch mithaftende Geschäftsfreunde der finanzstrafrechtlichen Verfolgung auszusetzen. Auch hätten die Sanktionen nach dem FinStrG ausschließlich den Zweck, bei einer Gesamtschuld die Steuerzahlung von einem der Steuerschuldner zu erzwingen, nicht jedoch von jedem einzelnen. Die Bezahlung durch einen Gesamtschuldner habe daher zur Folge, dass finanzstrafrechtliche Konsequenzen für die übrigen Gesamtschuldner zu unterbleiben hätten. Es sei unerheblich, ob diese Entrichtung mit „*stillschweigendem Einverständnis oder im Interesse*“ der anderen geleistet worden sei.

Der VwGH hatte diesen Ausführungen des Beschwerdeführers entgegnet, dass nach dem Wortlaut des § 29 Abs 5 FinStrG eine Selbstanzeige nur für die Personen wirken könne, für die sie erstattet werde. Die Selbstanzeige sei ausschließlich von der KG erstattet worden. Auch würde nichts darauf hindeuten, dass die Selbstanzeige namens des Beschwerdeführers oder auch nur mit dessen stillschweigenden Einverständnis erstattet worden wäre.

Die Argumentation des Geschäftsführers der KG, „*im Wege der Interpretation zu einer gewissermaßen automatischen Fernwirkung einer Selbstanzeige auf mithaftende Steuerschuldner zu gelangen*“, scheitere damit schon an dem völlig unmissverständlichen Text des § 29 Abs 5 FinStrG und fände auch in den Gesetzesmaterialien keine Stütze. Der Beschwerdeführer entferne sich mit seinen Ausführungen völlig vom Gesetz.

Die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige wurde daher nicht auf den Geschäftsführer der KG erstreckt, da diese gar nicht erst für ihn erstattet worden wäre.

Dies solle auch dann gelten, wenn eigentlich offensichtlich sein müsste, für wen die Selbstanzeige erstattet werde. So reiche es nicht aus wenn der Alleingesellschafter und einzige Geschäftsführer einer Ein-Mann-GmbH für den Verband Selbstanzeige erstatte, dieser würde dann strafbefreiende Wirkung hinsichtlich der GmbH, jedoch nicht hinsichtlich der Person des Geschäftsführers selbst zukommen. Nach Ansicht des VwGH komme nämlich als Täter eines Finanzdeliktes jeder in Betracht, der rechtlich oder faktisch den Agenden eines Abgabepflichtigen nachkommt. Die bloße Eigenschaft als Geschäftsführer und Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft würde noch nicht ausreichend Auskunft über deren finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit geben.⁵³¹

Hier könnte der VwGH in diesem Zusammenhang verkannt haben, dass unabhängig davon, ob der Alleingesellschafter möglicherweise seine Aufgaben zur Beachtung der abgabenrechtlichen Pflichten an einen Mitarbeiter delegiert hat, ihn jedenfalls eine Überwachungspflicht trifft. Sollte er dieser nicht nachkommen, hat er in jedem Fall die Begehung des Finanzvergehens mit zu verantworten. Darauf geht der VwGH jedoch mit keinem Wort ein. Fallkonstellationen, in denen der Geschäftsführer rein gar nichts mit den abgabenrechtlichen Pflichten zu tun hat, sind konstruiert und in der Praxis wohl eher selten. Selbst wenn der Alleingesellschafter und gleichzeitige Geschäftsführer mangels Verschulden nicht finanzstrafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden kann, schadet die Ausweitung der Selbstanzeige für ihn nicht. Problematisch ist dann nur, dass die konkret wahrnehmende Person wohl nicht in der Selbstanzeige genannt wird. Der Geschäftsführer der Gesellschaft sollte hingegen jedenfalls auch trotz mangelnder Nennung von der strafbefreienden Wirkung erfasst sein. Die Täternennung nach Abs 5 des § 29 würde ansonsten zu einer reinen Formalität, da ohnehin auch aus dem Firmenbuch ersichtlich ist, welche konkrete physische Person als Geschäftsführer der betreffenden Gesellschaft auftritt und diese an der Einhaltung der abgabenrechtlichen Pflichten zumindest in Form eines Mindestmaßes an Überwachung in der Regel beteiligt gewesen sein wird.

Nach Ansicht von *Fraberger/Petritz*⁵³² sollte aufgrund dieser strengen Judikaturlinie daher darauf geachtet werden, jeden organschaftlichen Vertreter einer juristischen Person ausdrücklich zu bezeichnen, falls Selbstanzeige für die juristische Person erstattet wird.

⁵³¹ VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207; VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297; VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060.

⁵³² *Fraberger/Petritz*, Handbuch 153.

Anzumerken sei ferner, dass mit Inkrafttreten der Finanzstrafgesetznovelle 2010 diesbezüglich zumindest hinsichtlich jener Person, die schließlich tatsächlich als Anzeiger auftritt und die Selbstanzeige unterschreibt, eine Erleichterung eingetreten ist und diese jedenfalls von der Strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige erfasst sein wird (siehe Punkt 13.3.).

15.2.2. VwGH vom 29. November 2000 (2000/13/0207)

Es wurde Selbstanzeige für eine GmbH unter Angabe der Firma der Gesellschaft und ihrer Steuernummer erstattet und von ihrer Steuerberatergesellschaft eingebracht. Die Selbstanzeige lautete auszugsweise: *„Namens und auftrags unserer Mandantin erstatten wir Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG [...]“*. Der Beschwerdeführer machte auch hier geltend, dass er als Alleingesellschafter und einziger Geschäftsführer der GmbH von der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige erfasst sein müsse.

Der VwGH entgegnete dem, dass als Täter eines Finanzvergehens *„jeder in Betracht kommt, der – rechtlich oder faktisch – die Agenden eines Steuerpflichtigen wahrnimmt.“* Wenn er meint, dass mit der Formulierung *„wir erstatten Selbstanzeige“* nur der Beschwerdeführer als einzig haftbare natürliche Person gemeint gewesen sein könne, verkenne er, dass in der als Schriftsatz eingebrachten Selbstanzeige mit der Bezeichnung *„wir“* nach dem grammatikalischen Zusammenhang nur der Steuerberater der GmbH gemeint sein könne, und nicht die steuerpflichtige GmbH selbst.

Mangels Angabe einer natürlichen Person als Täter wurde die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige somit auch hier versagt.⁵³³

15.2.3. Die Entscheidung des VwGH vom 27. Februar 2002 (2001/13/0297)

Es wurde Selbstanzeige für eine GmbH von dessen Steuerberatergesellschaft eingebracht. Der einzige Geschäftsführer und Alleingesellschafter versuchte die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige eben aufgrund seiner Eigenschaft als Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer auch auf sich zu beziehen.

⁵³³ Siehe auch: UFS 30.05.2003, FSRV/0017-W/02; UFS 11.11.2003, FSRV/0014-G/03; UFS 28.06.2004, FSRV/0038-S/03; UFS 02.10.2012, FSRV/0155-W/10.

Der VwGH vertrat die Auffassung, es ergäbe sich aus dem Wortlaut der Bestimmung des § 29 Abs 5 und dem Zweck des Gesetzes, dass der Täter des Finanzvergehens in dem Schriftsatz, dem die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige zugute kommen soll, jedenfalls eindeutig bezeichnet werden müsse. Der VwGH führte dazu weiter aus: *„Als Täter eines Finanzvergehens kommt jeder in Betracht, der – rechtlich oder faktisch – die Agenden eines Steuerpflichtigen wahrnimmt, sodass die Eigenschaft einer physischen Person als Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer einer Kapitalgesellschaft über ihre finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit für die Verwirklichung eines konkreten Finanzvergehens noch nicht zuverlässig Auskunft geben kann.“* Weiters würden die Ausführungen über Möglichkeiten einer konkludenten Selbstanzeige sich lediglich auf die Tatbeschreibung und die Darlegung der Verfehlung beziehen, sich jedoch nicht auf die Täternennung nach § 29 Abs 5 erstrecken.

Die angestellten verfassungsrechtlichen Bedenken, wonach der Selbstanzeiger durch ein Scheitern an „Randvoraussetzungen“ in seinem Vertrauen auf Straffreiheit getäuscht würde und dadurch gegen das Anklageprinzip im materiellen Sinn verstoßen würde, verwirft der VwGH: *„Was immer unter ‚Randvoraussetzungen‘ der Wirksamkeit einer Selbstanzeige zu verstehen sein soll – die Bezeichnung der Person, für welche sie wirken soll, zählt keinesfalls dazu. Erst recht bedeutet die klare Benennung der Person, für welche die Selbstanzeige wirken soll, keine ‚strenge‘, geschweige denn ‚regelmäßig nicht erfüllbare‘ Anforderung.“* Die gesetzlichen Anforderungen des § 29 Abs 5 seien bereits bei Aufwendung *„bloß durchschnittlicher Sorgfalt in der Verfassung der Selbstanzeige vielmehr sehr leicht erfüllbar, weil dem Anzeigeverfasser der Name desjenigen, der durch die Anzeige straffrei werden soll, notwendigerweise geläufig sein muss.“*⁵³⁴

Das schon aus dem Wortlaut des § 29 Abs 5 FinStrG abzuleitende Erfordernis der ausdrücklichen Benennung jener physischen Personen, für die die Selbstanzeige wirken solle, sei im Einklang mit der bisherigen Rechtsprechung und insofern zu befürworten, als die Bestimmung des § 29 FinStrG als Ausnahmebestimmung eng zu interpretieren sei und die Erfüllung dieser Anforderungen *„bei Aufwendung durchschnittlicher Sorgfalt durch den Verfasser der Selbstanzeige auch in keiner Weise schwierig zu erkennen“* sei.

⁵³⁴ Siehe auch: UFS 15.01.2004, FSRV/0060-W/02; UFS 15.05.2008, FSRV/0024-G/08; UFS 01.10.2010, FSRV/0023-F/10.

Der VwGH verweist damit auf die Erkenntnisse vom 29. November 2000 und 14. April 1994 sowie vom 26. September 1984⁵³⁵ und verneint die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige für den Beschwerdeführer (Geschäftsführer).

15.2.4. Die Entscheidung des VwGH vom 20. Oktober 2004 (2002/14/0060)

Der Entscheidung des VwGH vom 20. Oktober 2004 lag folgender Sachverhalt zugrunde: Der Täter, der gleichzeitig Geschäftsführer und alleiniger Gesellschafter der gegenständlichen GmbH war, erstattete schriftliche Selbstanzeige hinsichtlich hinterzogener Kapitalertragssteuer durch verdeckte Gewinnausschüttungen. In der schriftlichen Selbstanzeige wurde der Alleingesellschafter jedoch nicht explizit genannt, formal erfolgte diese lediglich im Auftrag der GmbH.

Offensichtlich war der vermeintliche Selbstanzeiger davon ausgegangen, dass es genüge, wenn aus der Selbstanzeige seine Eigenschaft als Täter des Finanzvergehens schlüssig zu entnehmen sei. Diese Ansicht wurde teilweise auch in der Judikatur⁵³⁶ vertreten, wonach für Fälle einer Ein-Mann-GmbH, bei der der Alleingesellschafter auch gleichzeitig Geschäftsführer der GmbH ist, ohnehin nur dieser als Täter in Frage komme und daher die Selbstanzeige für ihn strafbefreiende Wirkung entfalte. Dies entsprach auch der Ansicht des BMF⁵³⁷ von 1975.

Der VwGH hat in der Folge die Auffassung vertreten, dass als potentieller Täter nicht nur der Geschäftsführer, selbst wenn er Alleingesellschafter ist, in Frage kommt, sondern auch andere Personen, die rechtlich oder faktisch die steuerlichen Pflichten der GmbH wahrnehmen. Der alleinige Hinweis auf die Eigenschaft als Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer reiche daher nicht aus. Es sei daher auch hier eine ausdrückliche Täternennung erforderlich.

Dieses Ergebnis kann nach Ansicht von *Walzel*⁵³⁸ insofern nicht überzeugen, als gerade im Fall von verdeckten Gewinnausschüttungen das Finanzvergehen wohl implizit dem

⁵³⁵ VwGH 26.09.1984, 84/14/0012; VwGH 14.04.1993, 92/13/0278; VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207.

⁵³⁶ *Wolf*, Praxisfallen bei Selbstanzeigen, FJ 2000, 294 (300).

⁵³⁷ BMF 19.12.1975, 222.927-III/9/75 Punkt 1.11.

⁵³⁸ *Walzel*, Keine schlüssige Täterbenennung bei der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG – Mündliches Vorbringen kann mangelhafte schriftliche Selbstanzeige sanieren, SWK 2006, 648 (649 f).

Gesellschafter bzw Geschäftsführer der GmbH – insbesondere wenn er alleine entscheidungsbefugt ist – eindeutig zugerechnet werden kann.

Dazu kommt noch, dass diese Entscheidung des VwGH aus dem Jahre 2004 stammt – also noch vor dem Inkrafttreten des Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes, das erst die Verantwortlichkeit von Verbänden auch für Finanzvergehen begründete. Für wen sonst hätte die Selbstanzeige nun also eingebracht werden sollen, wenn nicht für den Geschäftsführer und Alleingesellschafter?

Umso klarer ist daher die Aussage die diesem Urteil zu entnehmen ist: Die Täternennung ist in jedem Fall, sei auch noch so klar, wer gemeint sein soll, explizit vorzunehmen.

15.2.5. Entscheidung des UFS vom 22. September 2003 (FSRV/0014-G/03)

In der gegenständlichen Entscheidung wurde eine Selbstanzeige zugunsten der genannten Gesellschaft durch die Abgabe von verspäteten Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht. Die strafbefreiende Wirkung für den Geschäftsführer wurde verneint.

Der UFS führte in diesem Zusammenhang aus, die Bezeichnungspflicht der Täter bestehe nicht nur dann, wenn von vornherein mehrere Personen als Täter in Betracht kämen, sondern auch, wenn der Täter beispielsweise Alleingesellschafter und Alleingeschäftsführer einer Gesellschaft sei. Die Täternennung habe daher in jedem Fall zu erfolgen, wolle man die strafbefreiende Wirkung in Anspruch nehmen.

Auch in der Entscheidung des UFS⁵³⁹ vom 12. Jänner 2009 hatte der Steuerberater des betroffenen Unternehmens für dieses Selbstanzeige eingebracht. Unter „Betreff“ wurde die Steuernummer und der Name der GmbH angeführt. Der unternehmensrechtliche Geschäftsführer der GmbH wurde von der strafbefreienden Wirkung mangels Nennung seiner Person ausgeschlossen.

⁵³⁹ UFS 12.01.2009, FSRV/0018-W/08.

Das Erfordernis der expliziten Täternennung, selbst dann, wenn logischerweise nur eine Person als Alleingesellschafter bzw Alleingeschäftsführer in Betracht kommt, entspricht damit der ständigen Rechtsprechung⁵⁴⁰ des UFS.

15.2.6. Entscheidung des UFS vom 18. Jänner 2005 (FSRV/0129-W/04)

Nicht auf der Linie der herrschenden Meinung liegt die Entscheidung des UFS vom 18. Jänner 2005. In dieser wurde eine Selbstanzeige namens und mit Vollmacht einer Gesellschaft, vertreten durch ihren Geschäftsführer, eingebracht.

Der UFS sah darin einen ausreichenden Hinweis auf den Beschwerdeführer (nämlich den Geschäftsführer), da dieser im Tatzeitraum als Alleingeschäftsführer im Firmenbuch eingetragen war. Auch aus der beigelegten Umsatzsteuerjahreserklärung würden Name und Adresse desselben hervorgehen, sodass der Selbstanzeige auch zugunsten des Geschäftsführers strafbefreiende Wirkung entfalte.

15.2.7. Kritik an der Rechtsansicht des VwGH bzw UFS

Mit Ausnahme der zuletzt beschriebenen Entscheidung des UFS vom 18. Jänner 2005 werden von VwGH und UFS somit die ausdrückliche Täternennung im Rahmen der Selbstanzeige gefordert, auch wenn aus dem Inhalt eigentlich klar hervorgeht, wer noch an der finanzstrafrechtlichen Deliktsverwirklichung beteiligt war und somit von der strafbefreienden Wirkung erfasst sein soll.

Insbesondere in seiner Entscheidung vom 27. Februar 2002 vertritt der VwGH⁵⁴¹ folglich die Ansicht, dass die Anforderungen an die ausdrückliche Benennung des Täters insofern einfach zu erfüllen seien, als dem Verfasser der Anzeige deren Namen naturgemäß geläufig sein müssten.

⁵⁴⁰ UFS 20.08.2003, FSRV/0020-S/03; UFS 20.04.2006, FSRV/0087-L/04; UFS 11.09.2007, FSRV/0040-W/07; UFS 11.09.2008, FSRV/0016-K/07; UFS 14.10.2008, FSRV/0022-W/08; UFS 24.03.2009, FSRV/0039-S/08; UFS 23.04.2009, FSRV/0148-W/08; UFS 10.11.2009, FSRV/0039-W/09; UFS 09.02.2010, FSRV/0087-W/09; UFS 14.12.2010, FSRV/0011-I/10; UFS 14.06.2011, FSRV/0183-W/10.

⁵⁴¹ VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297.

Nach Ansicht von *Schrottmeyer*⁵⁴² ist diese Rechtsansicht verfehlt. Dies würde nämlich voraussetzen, dass der Täter sich seiner Verfehlung betreffend die tatbestandsmäßige, rechtswidrige und schuldhaftige Deliktverwirklichung tatsächlich bewusst sei bzw beurteilen könne, wer beispielsweise als Beitragstäter in Betracht käme.

*Plückhahn*⁵⁴³ entgegnet dem, dass sich die von *Schrottmeyer* aufgezeigte Problematik lediglich dann ergebe, wenn die Selbstanzeige nicht infolge einer vom Täter gewünschten Rückkehr zur Steuerehrlichkeit erstattet werde, sondern aus Gründen der Gefahr der Tatentdeckung. Ginge nämlich die tatsächliche Initiative vom Täter aus, so wäre die Benennung aller Beteiligten wohl kein Problem. Die Lösung derartiger Probleme sei jedoch nicht Aufgabe der Selbstanzeigebestimmung bzw der Judikatur.

Die Rechtsansicht von *Plückhahn* scheint hier jedoch verfehlt.

Einerseits verlangt die Selbstanzeigebestimmung eben gerade nicht, dass der Selbstanzeiger freiwillig als reuiger Sünder in die Steuerehrlichkeit zurückkehrt. Die Gründe, die den Abgabepflichtigen dazu bewogen haben, Selbstanzeige zu erstatten, sind für die strafbefreiende Wirkung jedenfalls nicht relevant. Ob der Abgabepflichtige aus Angst vor einer bevorstehenden Tatentdeckung Selbstanzeige erstattet oder aus anderen Gründen, kann für die Bejahung oder Verneinung des Strafaufhebungsgrundes der Selbstanzeige nicht maßgeblich sein.

Andererseits muss die Problematik, dass dem vermeintlichen Selbstanzeiger nicht alle Mittäter bekannt sind, – wie von *Plückhahn* angenommen – nicht unbedingt aus Gründen der Gefahr der Tatentdeckung resultieren. Dies mag vielleicht bei vorsätzlich begangene Finanzstraftaten manchmal der Fall sein, bei denen der Täter wohl wissen wird, wer aller als Tatbeteiligter aufgetreten ist, dieses Argument kann jedoch bei fahrlässig begangenen Finanzdelikten nicht überzeugen. Man denke beispielsweise an große Unternehmensstrukturen, im Rahmen derer es fahrlässig zu einer Abgabenhinterziehung kommt und das Unternehmen in der Folge Selbstanzeige (und dies nicht unbedingt aus Gründen der bevorstehenden Tatentdeckung) erstatten will. Gerade bei fahrlässigen Delikten muss es nicht gezwungenermaßen für die Person, die schließlich mit der

⁵⁴² *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1100.

⁵⁴³ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1101.

Verfassung der Selbstanzeige befasst wird, klar ersichtlich sein, welche Mitarbeiter alle fahrlässig gehandelt haben bzw mit der betroffenen Abgabenerklärung befasst waren und somit in die Selbstanzeige aufgenommen werden müssen, um sie nicht der finanzstrafrechtlichen Verfolgung auszusetzen. Auch kann die Situation vorkommen, in denen ein Mitarbeiter von seinem Tatbeitrag weiß, dies auch anmerkt, sein Name aber dennoch nicht auf der Selbstanzeige vermerkt wird, da der entsprechende Entscheidungsträger seinen Tatbeitrag für unbedeutend hält. Würde dann in der Folge gegen diese Personen ein Finanzstrafverfahren eingeleitet, würde dies zu grob unbilligen Ergebnissen führen. Auch kann es wohl nicht das Ergebnis einer Selbstanzeige sein, dass die Finanzbehörde nach Einreichung einer solchen überprüft, ob irgendeine Person (absichtlich oder unabsichtlich) „vergessen“ wurde, um gegen diese trotzdem ein Finanzstrafverfahren einzuleiten und daraus einen Vorteil zu schlagen. Zweck der Selbstanzeigebestimmung ist es unter anderem, Steuerausfälle zu verhindern und Finanzstraftätern einen Anreiz zur Rückkehr in die Legalität zu bieten – und nicht, die Einreichung einer strafbefreienden Selbstanzeige mit so hohen Hürden zu versehen, dass sie zwangsläufig scheitern muss.

Gerade dies ist nämlich der Fall, wenn beispielsweise die Einreichung einer Selbstanzeige durch den Alleingesellschafter einer GmbH zwar für diese zur Straffreiheit führt, für die natürliche Person des Alleingesellschafters aber verneint wird, weil dieser formell nur für die Gesellschaft und nicht auch für sich selbst aufgetreten ist. Hierbei stellt sich nämlich ganz konkret die Frage, ob so hohe Anforderungen des § 29 mit dem Anklagegrundsatz nach Art 90 Abs 2 B-VG noch vereinbar sind. Diesbezüglich sei auf die detaillierten Ausführungen unter Punt 15.5. verwiesen.

Weiters bringt *Schrottmeyer*⁵⁴⁴ vor, dass die Bestimmung über die Täternennung in der Praxis oftmals dazu missbraucht werden kann, ehemalige Geschäftspartner zu erpressen. Er nennt hier das Beispiel, dass zwei Personen an einem Finanzvergehen mitwirken und sich in der Folge aufgrund schwerwiegender Meinungsverschiedenheiten trennen. Es ist davon auszugehen, dass jeder der beiden die Selbstanzeige nur für sich erstatten wird und für einen von beiden die strafbefreiende Wirkung mangels Rechtzeitigkeit nicht mehr zu erreichen sein wird.

⁵⁴⁴ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 1103 f; so auch: *Leitner*, Handbuch² 105.

Dies stellt jedoch wohl ein Problem dar, das in der Institution der Selbstanzeige selbst begründet liegt, und nicht im Rahmen der Auslegung der Selbstanzeigebestimmung gelöst werden kann.

Obwohl starke Argumente dafür sprechen, die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige, bei der eigentlich nur eine Person als Täter in Betracht kommt, auf ebendiese Person zu erstrecken, wird diese Ansicht vor allem von der Rechtsprechung nicht geteilt. Es bleibt daher auch in diesen Fällen ratsam, die Täternennung in ausdrücklicher Form vorzunehmen.

15.3. Die konkludente Täternennung durch Einbringung einer berechtigten Steuererklärung

15.3.1. Einleitende Bemerkungen

Die Judikate zu § 29 Abs 5, in denen die strafaufhebende Wirkung mangels Täternennung nicht zuerkannt wurde, betreffen grundsätzlich Fälle, in denen die Selbstanzeige im Rahmen eines Schriftsatzes und nicht in Form einer korrigierten Erklärung erstattet worden ist. Derartige Konstellationen wurden bereits unter Punkt 15.2. behandelt.

In seiner Entscheidung vom 27. Februar 2002 hat der VwGH⁵⁴⁵ ausgesprochen, dass sich die Möglichkeit der Einreichung einer konkludenten Selbstanzeige im Zusammenhang mit der Darlegung der Verfehlung nur auf das Erfordernis der Darlegung der Verfehlung beziehen könne, also auf die Beschreibung des zugrunde liegenden Sachverhalts, und nicht auch auf die Täternennung. Allerdings handelte es sich bei diesen Urteil ebenfalls um eine mittels Schriftsatz eingebrachte Selbstanzeige, bei der wie in Kapitel 15.2. beschrieben, die Voraussetzungen an die Täternennung strenger beurteilt werden.

Aus konkludenten Selbstanzeigen durch Einreichung einer berechtigten Steuererklärung wird regelmäßig der konkrete Täter nicht zwangsläufig eindeutig hervorgehen. Es liegt daher in solchen Fällen ein Widerspruch zu den Anforderungen vor, die der Gesetzestext des § 29 Abs 5 an die Selbstanzeige stellt, da außer Acht gelassen wird, wer im Einzelfall für das Nichtabführen bzw verspätete Abführen der Umsatzsteuer verantwortlich ist.

⁵⁴⁵ VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297.

Solche Fälle können beispielsweise auftreten, wenn eine korrigierte Umsatzsteuervoranmeldung durch einen Mitarbeiter erstellt, jedoch dann vom Geschäftsführer unterschrieben und eingereicht wird.⁵⁴⁶

Problematisch kann bei der Einreichung berichteter Erklärungen somit die Täternennung sein: Aus der Abgabenerklärung geht zumeist nicht hervor, wem die verspätete oder (Nicht-) Entrichtung der Abgabe zuzurechnen war bzw für wen die Selbstanzeige gelten soll.⁵⁴⁷ Diese Konstellationen sollen nun thematisiert werden.

15.3.2. Die konkludente Täternennung bei Selbstbemessungsabgaben

Hier sollen die Ausführungen, die zuvor in Kapitel 8. in Bezug auf die konkludente Darlegung der Verfehlung bei Selbstbemessungsabgaben getroffen wurden, hinsichtlich einer möglichen konkludenten Täternennung hinterfragt und damit Aussagen darüber getroffen werden, ob eine solche konkludente Selbstanzeige nun auch ohne ausdrückliche Täternennung strafbefreiende Wirkung entfaltet. Dass die Darlegung der Verfehlung in diesen Fällen nämlich konkludent möglich ist, wurde bereits unter Punkt 8.3. behandelt.

Insbesondere betreffend die Einreichung einer Selbstanzeige mittels Schriftsatz infolge der Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen wird jedenfalls die ausdrückliche Täternennung gefordert.⁵⁴⁸

Nach Ansicht von *Schrottmeyer* ist jedoch bei Selbstbemessungsabgaben in besonderen Fällen nicht zwingend eine Täternennung vorzunehmen. Dies schließt er aus dem Bericht des Finanz- und Budgetausschusses zur Finanzstrafgesetznovelle 1975, wonach es bei Selbstbemessungsabgaben ausreiche, wenn auf dem Einzahlungsabschnitt die Abgabenart und der Entrichtungszeitraum bekannt gegeben würden.⁵⁴⁹

Anzumerken ist hier jedoch, dass eine Interpretation des angesprochenen Berichtes des Finanz- und Budgetausschusses nicht zwingend zu diesem Ergebnis führen muss. Dass die Angabe der Abgabenart und des Entrichtungszeitraums bei Selbstbemessungsabgaben für

⁵⁴⁶ *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 339.

⁵⁴⁷ *Wolf*, Praxisfallen bei Selbstanzeigen, FJ 2000, 294 (300).

⁵⁴⁸ UFS 06.06.2003, FSRV/0003-L/03.

⁵⁴⁹ AB 1548 BlgNR 13. GP 3; *Schrottmeyer* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 339.

die Selbstanzeige ausreichen soll, kann nämlich entweder auf die gesamte Selbstanzeigebestimmung bezogen werden, wodurch in diesem Fall auch keine ausdrücklich Täternennung notwendig wäre. Diese Ansicht vertritt *Schrottmeyer*. Andererseits kann argumentiert werden, diese Ausführungen würden sich nur auf die Darlegung der Verfehlung beziehen – und wären damit unabhängig von dem Erfordernis der Täternennung zu sehen. Es ist daher ebenfalls denkbar, dass sich diese Erläuterungen gar nicht erst auch auf die Täternennung beziehen sollen und eine konkludente Täternennung gar nicht angedacht war.

Wird Selbstanzeige in Form der verspäteten Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen bzw durch die Abgabe verspäteter Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht, entfaltet diese nach Ansicht von *Schrottmeyer* strafbefreiende Wirkung. Nicht abgestellt wird hier seiner Ansicht nach auf die Bezeichnung desjenigen, für den die Selbstanzeige erstattet wird. Die Angabe der Abgabenart und des Entrichtungszeitraums auf dem Einzahlungsabschnitt seien ausreichend. Anderes gelte nur bei einer Selbstanzeige betreffend Selbstbemessungsabgaben, wenn diese in Form eines Schriftsatzes eingereicht wird.⁵⁵⁰ Hinsichtlich Selbstbemessungsabgaben sei daher zu unterscheiden, ob die Selbstanzeige mittels Schriftsatz oder durch die Einreichung einer berechtigten Steuererklärung eingebracht wird. Nur in ersterem Fall sei eine ausdrückliche Täternennung notwendig.

Der UFS folgt diesbezüglich nicht immer der soeben beschriebenen Rechtsansicht von *Schrottmeyer*: In der Entscheidung des UFS⁵⁵¹ vom 4. Mai 2004 war eine verspätete Umsatzsteuervoranmeldung vom vermeintlichen Selbstanzeiger eingereicht worden. Diese stellte jedoch keine wirksame Selbstanzeige für den Geschäftsführer der Gesellschaft dar, da diese im Namen der Gesellschaft und nicht unter Hinweis auf den Beschwerdeführer selbst als Täter erfolgte. Der UFS führte aus, bei „juristischen Personen, Personengesellschaften oder anderen gemeinschaftlichen Vermögensgebilden als Steuerschuldner genügt es daher nicht, eine richtige Steuererklärung (hier Umsatzsteuervoranmeldung) einzureichen, sondern es muss der zuständigen Behörde gegenüber auch in geeigneter Form offen gelegt werden, wer die Nicht- oder nicht rechtzeitige Entrichtung der Vorauszahlung *ad personam* zu verantworten hatte.“ Im

⁵⁵⁰ Siehe auch: VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207; VwGH 26.11.2003, 2000/13/0072.

⁵⁵¹ UFS 04.05.2004, FSRV/0150-W/03.

gegenständlichen Fall waren zwei Gesellschafter im Firmenbuch eingetragen. Da von vornherein mehrere Täter in Betracht kamen, war das Erfordernis der Täternennung nicht gegeben und die strafbefreiende Wirkung wurde versagt.

Der UFS⁵⁵² traf in seiner Entscheidung vom 29. April 2010 folgende Aussagen in Bezug auf die Täternennung: *„Auch bei einem Einzelunternehmer ist nicht von vornherein undenkbar, dass die Verantwortung für die Versendung ordnungsgemäßer Voranmeldungen nicht bei diesem, sondern bei einer anderen Person gelegen ist, welche für ihn die Voranmeldung erstellt hat [...]. Die physische Person, für welche die Selbstanzeige gelten soll, ist daher klar zu benennen.“* Nach Ansicht des UFS wäre daher eine konkludente Täternennung selbst bei Einzelunternehmen nicht möglich.

Diese Rechtsauffassung widerspricht der herrschenden Ansicht⁵⁵³, nach der berichtigte Steuererklärungen als konkludente Selbstanzeigen anzusehen sind, solange die natürliche Person selbst Steuerpflichtiger ist. Dies müsste nach Ansicht von *Schrottmeyer*⁵⁵⁴ auch für Einzelunternehmen gelten: Laute daher die Steuernummer der korrigierten Steuererklärung auf den Täter persönlich, so müsse die Unterschrift bereits als ausreichende Täternennung gelten.

Auch *Plückhahn*⁵⁵⁵ sieht in der Einbringung einer korrigierten Steuererklärung eines Einzelunternehmers eine ausreichende Täternennung und damit eine strafbefreiende Selbstanzeige für ebendiesen.

15.3.3. Einreichung der berichtigten Steuererklärung durch den Täter

Es gilt der Grundsatz, dass den Anforderungen an die Täternennung nur dann entsprochen wird, wenn durch die Unterschrift des Täters klar erkennbar ist, dass dieser als ebensolcher auftritt, und nicht lediglich als Organ der Gesellschaft.

⁵⁵² UFS 29.04.2010, FSRV/0033-L/09; *Schrottmeyer*, UFS anerkennt Jahresumsatzsteuererklärungen nicht als konkludente Selbstanzeigen und verschärft Täternennung – Kritische Auseinandersetzung mit dieser Judikatur, SWK 2010, 759 (763).

⁵⁵³ zB *Leitner/Tojfl/Brandl*, FinStrR³ Rz 478; *Schrottmeyer*, UFS anerkennt Jahresumsatzsteuererklärungen nicht als konkludente Selbstanzeigen und verschärft Täternennung – Kritische Auseinandersetzung mit dieser Judikatur, SWK 2010, 759 (763).

⁵⁵⁴ *Schrottmeyer*, UFS anerkennt Jahresumsatzsteuererklärungen nicht als konkludente Selbstanzeigen und verschärft Täternennung – Kritische Auseinandersetzung mit dieser Judikatur, SWK 2010, 759 (763).

⁵⁵⁵ *Plückhahn* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 30.

Ist der Steuerpflichtige selbst Täter eines Finanzvergehens und reicht er somit für sich selbst berichtigte Abgabenerklärungen ein, so ist diese Erklärung jedenfalls als für diesen Steuerpflichtigen eingebracht worden. Eine explizite Täternennung kann unterbleiben. So auch bei Steuererklärungen von Einzelunternehmern beispielsweise im Zusammenhang mit einer Restschuld ausweisende Umsatzsteuererklärung. Dies gilt ebenfalls, wenn die Steuernummer der korrigierten Abgabenerklärung auf den Täter persönlich lautet. In diesem Fall gilt die Unterfertigung der korrigierten Erklärung als Täternennung.⁵⁵⁶

Problematisch kann folgende Konstellation sein: Unterfertigt der Steuerberater für seinen Mandanten die berichtigte Steuererklärung, so entfaltet diese Erklärung mangels Täternennung lediglich für den Mandanten, nicht jedoch auch für den Steuerberater strafbefreiende Wirkung. Erst seit dem Finanzstrafgesetznovelle 2010 wäre auch der Steuerberater als Anzeiger straffrei.⁵⁵⁷

Der UFS⁵⁵⁸ stellt in seiner Entscheidung vom 14. März 2007 fest, dass, obwohl sich im FinStrG keine ausdrückliche Bestimmung mehr findet, wonach bei Selbstbemessungsabgaben die Erstattung einer Selbstanzeige durch bloße Entrichtung möglich sei, zumindest in jenen Fällen, in denen als Täter eines Finanzvergehens grundsätzlich nur eine Person in Frage kommt, die bloße Entrichtung der für einen bestimmten Zeitraum bekannt gegebenen Selbstbemessungsabgabe ausreichen soll.

Daraus kann man schließen, dass der UFS davon ausgeht, dass – sollte nur eine Person als Täter in Frage kommen – bei Selbstbemessungsabgaben im Falle der Einreichung einer Selbstanzeige durch bloße Entrichtung geringere Anforderungen (auch) an die Täternennung zu stellen sind.

Auf dieser Linie liegt auch das Urteil des UFS⁵⁵⁹ vom 1. Februar 2011 betreffend die kommentarlose Einreichung einer Restschuld ausweisenden Umsatzsteuerjahreserklärung, solange eben nur der Erstatte als Verantwortlicher für die steuerlichen Belange und das begangene Finanzvergehen der Gesellschaft sein kann.⁵⁶⁰

⁵⁵⁶ Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige² 1148 ff.

⁵⁵⁷ Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige² 1152.

⁵⁵⁸ UFS 14.03.2007, FSRV/0052-L/06.

⁵⁵⁹ UFS 01.02.2011, FSRV/0063-L/09.

⁵⁶⁰ Siehe auch: UFS 18.11.2010, FSRV/0062-L/09.

In der Entscheidung des UFS⁵⁶¹ vom 8. März 2011 stellte der UFS klar, dass die Abgabe einer Umsatzsteuerjahreserklärung nach Judikatur des VwGH und OGH als konkludente Selbstanzeige angesehen werden kann. Die Einzelunternehmerin hatte im gegenständlichen Fall die Erklärung selbst unterfertigt, wodurch die Anforderungen an die Täternennung erfüllt waren.

Nicht auf dieser Judikaturlinie liegt die Entscheidung des UFS⁵⁶² vom 29. April 2010. Hier war Selbstanzeige hinsichtlich eines Einzelunternehmers eingebracht worden. Der UFS führte aus, dass es an der Benennung derjenigen Person, für die die Selbstanzeige gelten sollte, mangelte: *„Auch bei einem Einzelunternehmer ist nicht von vornherein undenkbar, dass die Verantwortung für die Übersendung ordnungsgemäßer Voranmeldungen nicht bei diesem sondern bei einer anderen Person gelegen ist, welche für ihn die Voranmeldungen erstellt hat.“* Der UFS verweist hier auf das Urteil des VwGH⁵⁶³ vom 27. Februar 2002 betreffend die Versagung der strafbefreienden Wirkung für einen Alleingesellschafter einer GmbH.

15.3.4. Die Einreichung der berichtigten Steuererklärung durch den “Anzeiger”

Bis zur Finanzstrafgesetznovelle 2010 war die Täternennung insbesondere bei Selbstanzeigen in Form berichtigter Steuererklärungen von juristischen Personen als Steuerschuldnerin mit Unterzeichnung des vertretungsbefugten Organs (zB des Geschäftsführers), das selbst an dem Finanzvergehen beteiligt war, problematisch. Die Selbstanzeige galt nur für die Gesellschaft, nicht jedoch für den Geschäftsführer, da dieser in seiner Funktion als Organ der Gesellschaft und nicht als Täter Selbstanzeige erstattet habe. Hier war für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige eine Beilage der Steuererklärung beizulegen, in der die natürlichen Personen als Täter angeführt waren, notwendig.⁵⁶⁴

⁵⁶¹ UFS 08.03.2011, FSRV/0091-W/10.

⁵⁶² UFS 29.04.2010, FSRV/0033-L/09.

⁵⁶³ VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297.

⁵⁶⁴ Schrottmeier in Schrottmeier, Selbstanzeige² 1153 f; Schmutzer/Schrottmeier, Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben – Fallbeispiel zu Umsatzsteuervoranmeldungsdelikten, SWK 2010, 810 (817).

So beispielsweise in der Entscheidung des UFS⁵⁶⁵ vom 20. Mai 2003. Hier war eine Umsatzsteuerjahreserklärung mit Restschuldausweis als Selbstanzeige eingebracht worden. Der UFS verneinte in der Folge die strafbefreiende Wirkung für den Geschäftsführer der betreffenden Gesellschaft, da nicht ersichtlich sei, dass die Umsatzsteuererklärung auch als Selbstanzeige für diesen erstattet wurde. So auch der UFS⁵⁶⁶ am 11. Dezember 2012.

In seiner Entscheidung vom 26. August 2010 stellte der UFS⁵⁶⁷ fest, dass in aller Regel eine nachträglich bzw. verspätet eingereichte Umsatzsteuervoranmeldung ebenso wie eine zutreffende Restschuld ausweisende, ansonsten jedoch kommentarlos eingebrachte, Umsatzsteuerjahreserklärung strafbefreiende Wirkung entfalte. Dies gelte zumindest in jenen Fällen, in denen lediglich der Ersteller der Selbstanzeige als allein für die steuerlichen Belange im Unternehmen faktisch Verantwortlicher auch als einziger Täter eines Finanzvergehens in Frage kommt.

So auch der UFS⁵⁶⁸ am 29. Juli 2011. Auch hier waren nachträglich Umsatzsteuervoranmeldungen eingebracht worden. Der UFS stellte klar, dass diese *„angesichts der offensichtlichen rechtlichen und faktischen Alleinverantwortlichkeit des Beschwerdeführers in der GmbH unter dem Aspekt des § 29 Abs 5 FinStrG als ausreichend“* und damit als strafbefreiende konkludente Selbstanzeigen zu werten seien.

Sollte die Selbstanzeige daher in Form einer berichtigten Umsatzsteuererklärung oder nachträglicher Steuererklärungen eingereicht worden sein, ist festzuhalten, dass eine konkludente Täternennung als ausreichend angesehen wird. Dies insbesondere dann, wenn, wie bei der Einreichung durch einen Einzelunternehmer, nur eine Person faktisch für die Deliktsverwirklichung in Frage kommt.

Abschließend ist zu sagen, dass, sollten nicht alle Täter eines Finanzvergehens in der Selbstanzeige genannt werden, dieser Teilwirksamkeit hinsichtlich der genannten Personen bzw. Verbänden zukommt.⁵⁶⁹

⁵⁶⁵ UFS 20.05.2003, FSRV/0061-W/02.

⁵⁶⁶ UFS 11.12.2012, FSRV/0052-W/12.

⁵⁶⁷ UFS 26.08.2010, FSRV/0026-L/09.

⁵⁶⁸ UFS 29.07.2011, FSRV/0026-L/10.

⁵⁶⁹ Schrottmeyer in Schrottmeyer, Selbstanzeige² 1170.

15.3.5. Ergebnis: Die konkludente Täternennung bei Selbstbemessungsabgaben

Im Ergebnis ist festzuhalten, dass eine konkludente Täternennung bei Selbstbemessungsabgaben durch Einreichung einer berechtigten Steuererklärung nach einhelliger Ansicht möglich ist, auch wenn der UFS diese Rechtsauffassung der Literatur nicht immer teilt. Dies gilt einerseits, wenn auf dem Einzahlungsabschnitt bei der nachträglichen Entrichtung der Abgabenart und der Entrichtungszeitraum angegeben bzw. Erklärungen überhaupt erst verspätet eingereicht werden und andererseits, wenn bei der Einreichung der berechtigten Umsatzsteuererklärung nur eine Person, beispielsweise der Einzelunternehmer, in Frage kommt.

In Bezug auf Selbstbemessungsabgaben sind somit die Anforderungen an die Täternennung – sollte die Selbstanzeige nicht in Form eines Schriftsatzes bei der Behörde eingebracht werden – gelockert.

15.3.6. Die konkludente Täternennung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben

Die Einreichung einer berechtigten Steuererklärung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben entfaltet schon aus Sicht der mangelnden Darlegung der Verfehlung keine strafbefreiende Wirkung, wie in Kapitel 10. im Detail erläutert wurde.

Die teilweise vereinfachten Anforderungen an die Täternennung bei Selbstbemessungsabgaben beruhen einerseits – ohne explizite gesetzliche Manifestierung – auf der Verwaltungspraxis und herrschenden Rechtsprechung und andererseits auf den Erläuternden Bemerkungen⁵⁷⁰ zur Finanzstrafgesetznovelle 1975, in denen die gelockerten Anforderungen an die Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben festgestellt wurden.

Da aber diese Argumente bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben nicht schlagend werden können, und außerdem bereits die Darlegung der Verfehlung bei der Einreichung einer berechtigten Steuererklärung ein Hindernis für die strafbefreiende Wirkung darstellt, kann auch eine konkludente Täternennung hier nicht in Frage kommen. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben werden eben strengere Anforderungen an die Selbstanzeige,

⁵⁷⁰ ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 57.

gestellt, weshalb sich die Frage nach einer allenfalls konkludenten Täternennung gar erst stellt.

So auch in der Entscheidung des UFS⁵⁷¹ vom 4. Juli 2003. Es war eine berichtigte Einkommensteuererklärung vom steuerlichen Vertreter einer Gesellschaft als Beilage zur Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid eingebracht worden. Daraus ergäbe sich nach Ansicht des UFS die strafbefreiende Wirkung für die betreffende Gesellschaft, nicht jedoch für den steuerlichen Vertreter selbst. Es gehe nicht hervor, dass auch für diesen Selbstanzeige erstattet worden war. Seit Inkrafttreten der Finanzstrafgesetznovelle 2010 würde freilich (neben der Gesellschaft selbst) auch dieser als Anzeiger straffrei werden, nicht jedoch die Entscheidungsträger der Gesellschaft, mangels ausdrücklicher Täternennung.

Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass eine konkludente Täternennung bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben nach der herrschenden Rechtsprechung nicht zur Straffreiheit nach § 29 FinStrG führt. Hier wird eine ausdrückliche Aufzählung der beteiligten Personen – oder (seit Inkrafttreten der Finanzstrafgesetznovelle 2010) das selbständige Auftreten und Unterschreiben als Anzeiger – gefordert.

15.4. Zeitliche Anforderungen an die Täternennung

Es stellt sich die Frage, innerhalb welches zeitlichen Rahmens die Täternennung vorzunehmen ist.

Nach Ansicht von *Leitner/Toifl/Brandl*⁵⁷² führt eine mangelhafte Selbstanzeige nicht gezwungenermaßen zu einer Tatentdeckung. Vielmehr sollte eine Nachbesserung möglich sein: Speziell die Täternennung müsse nicht bis zu einem bestimmten Zeitpunkt beigebracht werden.

Dagegen ist nach Ansicht von *Schrottmeyer* einzuwenden, dass die Darlegung der Verfehlung eine Individualisierung der begangenen Verfehlung beinhaltet, die wohl auch die Täternennung bzw die Verknüpfung zwischen Darlegung und Täter betrifft. Auch

⁵⁷¹ UFS 04.07.2003, FSRV/0005-G/02.

⁵⁷² *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 482.

Plückhahn vertritt diesbezüglich die Ansicht, dass die Täternennung denselben zeitlichen Anforderungen wie die Darlegung der Verfehlung zu entsprechen habe.⁵⁷³

Es ist daher ratsam, diese zugleich mit der Darlegung der Verfehlung und der Offenlegung der für die Festsetzung der Verkürzung bedeutsamen Umstände vorzunehmen.

15.5. Kritik an der Formulierung des § 29 Abs 5 und Lösungsansätze

Nach Ansicht von *Leitner/Toifl/Brandl*⁵⁷⁴ ist § 29 Abs 5 aus rechtspolitischen Gründen als bedenklich einzustufen. Aufgrund einer „*minimalen Formalität*“ würden die Erwartungen des vermeintlichen Selbstanzeigers enttäuscht und die von ihm vorgelegten Beweise gegen ihn verwendet. Weiters könne es zu Missbrauchsfällen durch Erpressungen kommen.

*Leitner/Toifl/Brandl*⁵⁷⁵ führen hierzu weiter aus, dass sich auch auf Basis der bestehenden Rechtslage ein „*einigermaßen sachgerechtes Ergebnis*“ erzielen ließe. Es sollte der Gedanke verfolgt werden, dass mit der Offenlegung durch den Täter, eine Entdeckung der Tat im Sinne des § 29 Abs 3 lit b nicht mehr eintreten könnte, wodurch im Ergebnis eine Nachbesserung der Selbstanzeige hinsichtlich der Täternennung möglich würde. Schließlich fordere § 29 Abs 5 nicht direkt die Täternennung bis zu einem bestimmten Zeitpunkt. *Leitner/Toifl/Brandl* halten jedoch auch fest, dass ein derartiges Verständnis nicht mehr mit der (ohnehin fragwürdigen) Einordnung der Selbstanzeigebestimmung als eng auszulegende Ausnahmebestimmung seitens der herrschenden Rechtsprechung des VwGH⁵⁷⁶ und OGH⁵⁷⁷ vereinbar sei. Diesbezüglich sei auf die Ausführungen in Punkt 4.6.1. verwiesen.

Nach Ansicht von *Wolf*⁵⁷⁸ sollten im Rahmen der Selbstanzeige „*der Gesetzesintention entsprechend*“ deren Anforderungen nicht allzu streng interpretiert werden, da es sonst zu keinem spürbaren Ausgleich für die strengen Mitwirkungspflichten gemäß der BAO kommen könne. Es sei daher an die Finanzbehörden zu appellieren, die Kriterien des § 29 wirtschaftsfreundlich auszulegen, damit die Möglichkeit einer strafbefreienden

⁵⁷³ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² 1091 f.

⁵⁷⁴ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 482.

⁵⁷⁵ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 482.

⁵⁷⁶ VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297.

⁵⁷⁷ zB OGH 05.03.1996, 14 Os 80/95; OGH 05.12.1996, 15 Os 97/96.

⁵⁷⁸ *Wolf*, Praxisfallen bei Selbstanzeigen, FJ 2000, 294 (300).

Selbstanzeige nicht nur in der Theorie erfolgsversprechend sei. Unklarheiten seien seiner Ansicht nach daher zugunsten des Steuerpflichtigen aufzulösen.

Beachtenswert ist außerdem im Zusammenhang mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 Folgendes: Durch die bereits angesprochene Einführung des neuen § 29 Abs 7 wurden keinerlei Aussagen über die Täternennung getroffen. Das bedeutet, dass trotz Zulässigkeit der konkludenter Darlegung der Verfehlung mittels Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung im Rahmen einer Beilage die Täternennung vorzunehmen wäre. Es wird sich zeigen, inwiefern die Rechtsprechung auf dieses Erfordernis bestehen wird. Zumindest ist derjenige, der die korrekte Umsatzsteuerjahreserklärung unterzeichnet als Anzeiger straffrei, für ihn erübrigt sich eine gesonderte Täternennung.⁵⁷⁹

*Pürstl*⁵⁸⁰ und *Schrottmeyer*⁵⁸¹ fordern daher, dass die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige auf jeden an der Tat Beteiligten und für jeden Hehler gelten solle, entsprechend dem § 9 des nicht mehr in Geltung stehenden StAmG.

Für einen rechtsunkundigen Laien muss es oft nicht ersichtlich sein, welche weiteren Personen einen relevanten Tatbeitrag geleistet und beispielsweise als Beitrags- oder Bestimmungstäter am entsprechenden Finanzvergehen mitgewirkt haben. Wird dessen Tatbeitrag jedoch erst nach Erstattung der Selbstanzeige ersichtlich, so ist dieser der finanzstrafrechtlichen Verfolgung ausgesetzt. Auch für den Parteienvertreter kann es manchmal schwierig sein, den Tatbeitrag anderer festzustellen. Ferner darf er ohne Zustimmung seines Klienten auch keinen Kontakt zu Außenstehenden aufnehmen.⁵⁸²

*Breitenbach*⁵⁸³ fordert daher, dass § 29 Abs 5 insofern neu zu formulieren ist, dass die Selbstanzeige ipso iure für alle Beteiligten eines Finanzvergehens Wirkung entfaltet. Es dürfe nicht dem Normunterworfenen obliegen, zu entscheiden, wer nun Straffreiheit erlangen kann und wer nicht.

Wie soeben beschrieben fordert die Literatur sohin eine extensive Interpretation des Erfordernisses der Täternennung im Sinne einer Ausweitung der Selbstanzeige auf alle

⁵⁷⁹ *Schrottmeyer/Plückhahn*, Änderungen bei der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, SWK 2013, 135 (140).

⁵⁸⁰ *Pürstl*, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG 140.

⁵⁸¹ *Schrottmeyer*, Finanzstrafrecht in der Praxis I, 184.

⁵⁸² *Breitenbach*, Selbstanzeige 133.

⁵⁸³ *Breitenbach*, Selbstanzeige 133 f.

Tatbeteiligten. Es stellt sich nun die Frage, ob ein derartiges Verständnis nicht bereits im Wege einer verfassungskonformen Interpretation § 29 Abs 5 geboten erscheint.

Wie bereits unter Punkt 4.6.3. beschrieben, besteht bereits ihrem Wesen nach ein Spannungsverhältnis zwischen den Mitwirkungs- und Auskunftspflichten der BAO und dem verfassungsrechtlich garantierten Verbot der Selbstbezeichnung nach Art 90 Abs 2 B-VG. Dies insbesondere immer dann, wenn es durch den winkenden Vorteil der Straffreiheit zu einer Selbstbeschuldigung des Steuerpflichtigen kommt. Zu einer Verletzung des Art 90 Abs 2 B-VG kann es dabei immer dann kommen, wenn besonders strenge Anforderungen an Inhalt und Form der Anzeige gestellt werden oder ein entsprechend gewichtiges öffentliches Interesse an der so erzwungenen Maßnahme ohne Gewährung der Rechtswohltat der Straffreiheit nicht besteht. Dabei sind die einzelnen Anforderungen an eine wirksame Selbstanzeige am Maßstab des Verhältnismäßigkeitsgebots zu messen.⁵⁸⁴

Es stellt sich nunmehr die Frage, ob die Forderung der Judikatur einer ausdrücklichen verbalen Täternennung nach Abs 5 des § 29 durch ein solches gewichtiges öffentliches Interesse als gerechtfertigt angesehen werden kann. Hierbei ist nach dem Zweck der entsprechenden Auskunfts- und Offenlegungspflichten zu fragen. Wie in Kapitel 4 ausführlich beschrieben, besteht die Zielsetzung der Selbstanzeigebestimmung einerseits in der Schadensgutmachung, indem bisher verborgene Steuerquellen für den Fiskus eröffnet sowie künftige Verletzungen der Abgabenvorschriften hintangehalten werden sollen, und andererseits der Auflösung des Spannungsverhältnisses zwischen den genannten Auskunfts- und Offenlegungspflichten der BAO und dem Selbstbezeichnungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG.

Auskunftspflicht und Wirkung der Selbstanzeige sind für die Prüfung der Vereinbarkeit der Rechtslage mit den verfassungsrechtlichen Grundsätzen als Einheit anzusehen: Je strenger die Anforderungen an die Selbstanzeige gefasst sind, umso gewichtigere öffentliche Interessen müssen diesen gegenüberstehen.⁵⁸⁵ Hinsichtlich der expliziten Täternennung besteht jedoch gerade kein derartiges ausreichendes öffentliches Interesse: Der Aufklärung der Tat sowie der Schadensgutmachung wird bereits hinreichend durch die

⁵⁸⁴ Grabenwarter in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 108 f.

⁵⁸⁵ Grabenwarter in Leitner/Zitta, Darlegung der Verfehlung 109.

Darlegung der Verfehlung und die Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände entsprochen. Die Täternennung im Sinne einer vollständigen Auflistung der an der Tat beteiligten Personen kann dadurch aber kein selbständiger Aufklärungszweck mehr zukommen.

Eine hinreichend ausgeführte Darlegung der Verfehlung hat außerdem bereits all jene Umstände zu enthalten, die für die sofortige Abgabefestsetzung notwendig sind, sowie werden durch diese auch bereits die an der Finanzstraftat beteiligten Personen hinreichend individualisierbar sein. Dies wird ganz besonders in Fällen deutlich, in denen ohnehin nur eine bzw wenige Personen als Täter in Betracht kommen, und bei etwas gutem Willen der Abgabenbehörde bereits auch ohne erhebliche Nachforschungen klar sein muss, wer an dem entsprechenden Finanzvergehen beteiligt war. Die Täternennung schrumpft in solchen Konstellationen zu einem bloß formalen Hindernis, dessen verfassungsrechtliche Rechtfertigung überaus fragwürdig ist.

Es stellt sich daher die Frage nach dem Zweck der ausdrücklichen Täternennung. Für diese können nur mehr verwaltungsökonomische Vorteile sprechen, die darin liegen, dass der Abgabenbehörde beispielsweise die aus der Darlegung der Verfehlung bereits konkludent hervorgehenden Täter in Form einer Aufzählung präsentiert werden – und die Abgabenbehörde diese nicht mehr im Rahmen von eigenen, wenn auch nur geringfügigen Erhebungen ermitteln muss. Bloß verwaltungsökonomische Zwecke können jedoch jedenfalls nicht ausreichen, um das mit der Täternennung verbundene Risiko, dass möglicherweise eine an der Tat beteiligte Person nicht berücksichtigt wird, im Sinne des Verhältnismäßigkeitsgebots zu rechtfertigen.

Unterstellt man daher dem § 29 Abs 5 jenen Inhalt, dass die an der Tat beteiligten Personen explizit genannt werden müssen, liegt ein Verstoß gegen das Selbstbeichtigungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG vor, da eben diese besonders strenge Anforderung an die Rechtswohltat der Straffreiheit durch Selbstanzeige die Nachteile der Mitwirkungs- und Auskunftspflichten der BAO nicht mehr aufzuwiegen vermögen. Dies insbesondere in Konstellationen, in denen aus der Darlegung der Verfehlung hinreichend hervorgeht, wer an dem entsprechenden Finanzvergehen beteiligt war und die Selbstanzeige damit an bloß geringfügigen Umständen scheitert.

Betrachtet man den Gesetzeswortlaut § 29 Abs 5 genau, so geht aus diesem ferner lediglich hervor, dass die Selbstanzeige für jene Personen Wirkung entfaltet, für die sie erstattet wird, sowie für den Anzeiger selbst. Mit keinem Wort wird hingegen erwähnt, dass eine solche Täternennung *explizit* erfolgen muss – dieses erweiterte Erfordernis ergibt sich nämlich erst durch die Judikatur.

Diese Schlussfolgerung ist jedoch keineswegs zwingend. Ebenso plausibel ist die Auslegung des Abs 5 in einer Weise, dass dieser einen Verweis auf den Abs 1 des § 29 enthält, wodurch lediglich zum Ausdruck gebracht werden soll, dass aus der Darlegung der Verfehlung auch die an der Tat beteiligten Personen hervorzugehen haben.

Legt man der Selbstanzeigebestimmung diese Auslegung zugrunde, gibt es ferner keinen Grund, hinsichtlich Abs 5 und Abs 1 des § 29 in der Weise zu differenzieren, dass die Darlegung der Verfehlung konkludent, während die Täternennung hingegen explizit zum Ausdruck kommen muss. Eine solche Differenzierung der einzelnen Voraussetzungen des § 29 müsste erst durch ein erweitertes öffentliches Interesse gerechtfertigt sein. Da aber im Rahmen einer vollständig ausgeführten Darlegung der Verfehlung bereits hinreichend das begangene Delikt mit allen nötigen Details (samt den Tatbeteiligten) beschrieben wird, können für die explizite Täternennung nach Abs 5 eben nur mehr verwaltungsökonomische Gründe sprechen. Diese können jedoch gerade nicht diese besonders strenge Voraussetzung der Selbstanzeige mit all ihren Problemen in der Praxis rechtfertigen. Somit unterstellt die Judikatur, wenn sie verlangt, dass die Täternennung im Gegensatz zur Darlegung der Verfehlung ausdrücklich und nicht bloß implizit zu erfolgen hat, einen Inhalt, der nicht mehr mit dem Selbstbeachtungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG in Einklang zu bringen ist.

Folglich muss es ausreichen, wenn bereits die Darlegung der Verfehlung so exakt ausformuliert ist, dass durch diese die Täter einwandfrei identifizierbar sind. In diesem Fall kann es keiner expliziten Aufzählung der beteiligten Personen mehr bedürfen.

Auch sei auf Punkt 4.6.1. dieser Dissertation verwiesen, wonach die Sichtweise der Selbstanzeige als eng auszulegende Ausnahmebestimmung nicht haltbar ist. Selbst wenn man davon ausginge, dass es sich bei der Selbstanzeige um eine solche Ausnahmebestimmung handelt, darf diese Auslegung nicht zu einem Verstoß gegen

Anklagegrundsatz des Art 90 Abs 2 B-VG führen und der Selbstanzeigebestimmung somit einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellen.

Diese Sichtweise ist insbesondere hinsichtlich der konkludenten Täternennung von Verbänden zu begrüßen, da gerade in Konstellationen, wie unter Punkt 14.4. beschrieben, das Erfordernis der Nennung sowohl der Entscheidungsträger als auch des Verbands bei einem Misslingen der Täternennung hinsichtlich einzelner Personen zu grob unsachlichen Ergebnissen führt und die Täternennung gerade dort zu einer reinen Formalität wird, die dennoch eine große Hürde darstellt. Gerade in solchen Fällen kann keine Rechtfertigung im Sinne eines besonderen öffentlichen Interesses dieser besonders strengen Anforderung an die Straffreiheit bestehen, und liegt daher ein besonders eklatanter Verstoß gegen das Selbstbeichtigungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG vor.

Die Straffreiheit durch Selbstanzeige – auch bei einer konkludenten Täternennung – stellt somit entgegen der Ansicht der Judikatur eine verfassungsrechtliche Notwendigkeit dar.

15.6. Blick über die Grenze – Rechtslage in Deutschland

15.6.1. Einleitende Bemerkungen

Betreffend selbstanzeigefähiger Delikte kann jeder Tatbeteiligte, also der Allein- bzw Mittäter oder mittelbare Täter sowie Anstifter oder Gehilfe, straffbefreiend Selbstanzeige erstatten.⁵⁸⁶ Die Anzeige eines unbeteiligten Dritten gilt nur in den Fällen der Fremdanzeige gemäß § 371 Abs 4 AO⁵⁸⁷ als straffbefreiend.

Wer Selbstanzeige erstatten will, muss dies grundsätzlich persönlich tun. Eine höchstpersönliche Erstattung ist jedoch nicht vorgesehen, der Täter kann sich daher bei der Erstattung der Selbstanzeige vertreten lassen. Es wird folglich als ausreichend angesehen, wenn die Selbstanzeigebehandlung auf dem Willen des entsprechenden Tatbeteiligten beruht und von ihm in Kenntnis der Tat veranlasst wurde.⁵⁸⁸

⁵⁸⁶ Kohlmann, Steuerstrafrecht § 371 Rz 38.

⁵⁸⁷ Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 371 Rz 39.

⁵⁸⁸ Kohlmann, Steuerstrafrecht § 371 Rz 39 f; Himsel in Kock/Scholtz, AO⁵ § 371 Rz 8; Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 371 Rz 41; Blesinger in Kühn/Wedelstädt, Abgabenordnung²⁰ § 371 Rz 9; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 79, 81; BGH 24.10.1984, 3 StR 315/84.

Die Erstattung einer Selbstanzeige durch den gesetzlichen oder satzungsgemäße Vertreter des Täters ist jedenfalls – wie auch in Österreich – zulässig.⁵⁸⁹

Hierbei ist zwar eine schriftliche Vollmacht nicht notwendig⁵⁹⁰, jedoch muss zumindest eine ausdrückliche mündliche Bevollmächtigung vorliegen.⁵⁹¹ Diese Bevollmächtigung sollte unbedingt *vor* Einreichung der Erklärung gegeben werden, dies könne auch durch eine konkludent geäußerte Einwilligung oder in Form einer mündlichen Erklärung vorliegen.⁵⁹² Aus Gründen der leichteren Beweisbarkeit bietet sich natürlich eine schriftliche Erklärung an.⁵⁹³

15.6.2. Vertretung

15.6.2.1. Der Beauftragte – Vollmacht

Eine Erklärung im Sinne des § 371 AO kann auch von einem mit Auftrag oder Vollmacht ausgestatteten Dritten abgegeben werden. Notwendig ist jedoch eine *Spezialvollmacht*, die sich ausdrücklich auf die Erstattung der Selbstanzeige bezieht und außerdem zeitlich *nach* Begehung der Tat und *vor* Anzeigeerstattung erteilt wurde. Der Tatbeteiligte muss nämlich die Folgen der von ihm konkret begangenen Tat gegenüber der Finanzbehörde ausgleichen, er trägt das Risiko der ordnungsgemäßen Ausführung der Selbstanzeige.⁵⁹⁴

Das Bestehen eines Steuerberaterverhältnisses betreffend die allgemeine Beratung in Steuersachen reicht für das Erfordernis der Spezialvollmacht in Deutschland jedenfalls nicht aus.⁵⁹⁵

Die Regeln der Geschäftsführung ohne Auftrag sind daher nicht anwendbar, eine nachträgliche Genehmigung der Mitteilung reiche nicht aus. Das Erfordernis der

⁵⁸⁹ Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 5.

⁵⁹⁰ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 91 f; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 81; BGH 24.10.1984, 3 StR 315/84; BGH 13.11.1952, 3 StR 398/52.

⁵⁹¹ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 92; Rolletschke, Steuerstrafrecht³ (2009) Rz 559.

⁵⁹² Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 96.

⁵⁹³ Kohlmann, Steuerstrafrecht § 371 Rz 40.1; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 81.

⁵⁹⁴ Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 371 Rz 40; Jäger in Klein, Abgabenordnung¹¹ § 371 Rz 35.

⁵⁹⁵ Kohlmann, Steuerstrafrecht § 371 Rz 40; Himsel in Kock/Scholtz, AO⁵ § 371 Rz 8; Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 371 Rz 41.

Vertretungsmacht sei nämlich unverzichtbar.⁵⁹⁶ Der Beteiligte kann sich jedoch bis zum Eingang der Erklärung bei der Finanzbehörde der Selbstanzeige anschließen. Anzumerken sei ferner, dass auch in diesem Zusammenhang der *in dubio pro reo* Grundsatz zur Anwendung kommt: Das Vorliegen eines Auftrags sei daher widerlegbar zu vermuten.⁵⁹⁷ Das Fehlen einer mündlichen Beauftragung des Vertretenen ist für die Finanzbehörde nämlich regelmäßig nicht nachweisbar.⁵⁹⁸

Von *Franzen*⁵⁹⁹ wird diesbezüglich die Ansicht vertreten, das Erfordernis der Spezialvollmacht sei lediglich auf solche Fälle zu beschränken, in denen eine an der Tat nicht beteiligte Person Selbstanzeige erstatte, dagegen soll es bei Anzeigen durch Mittäter oder Tatteilnehmer genügen, wenn die Selbstanzeige dem mutmaßlichen Willen der anderen beteiligten Personen entspreche. Begründet wird diese Rechtsansicht mit der Tatsache, dass die Anzeige einer Person die Tatentdeckung und damit den Ausschluss der Selbstanzeige für die übrigen Tatbeteiligten zur Folge hätte.

*Kohlmann*⁶⁰⁰ und *Rüping*⁶⁰¹ und *Joecks*⁶⁰² erkennen zwar die praktischen Erwägungen *Franzens* an, sprechen sich jedoch im Ergebnis gegen die soeben dargestellte Rechtsauffassung aus, indem sie meinen, die nachträgliche Genehmigung stelle keine für § 371 Abs 2 ausreichende eigenständige Leistung dar, außerdem sei wesentliche Funktion des Elementes der Entdeckung der Tat als Ausschlussgrund für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige, dass der Täter eben ein solches strafrechtliches Risiko eingehe. Dies solle als Anreiz für den Rückkehr in die Steuerehrlichkeit gesehen werden. Ferner wäre das Abstellen auf den mutmaßlichen Willen der Tatbeteiligten in Hinblick auf die „abschließende Sonderregel“ für Fremdanzeigen ohne Auftrag nach § 371 Abs 4 AO nicht vereinbar.⁶⁰³

⁵⁹⁶ *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 42; *Himsel* in *Kock/Scholtz*, AO⁵ § 371 Rz 8; *Blesinger* in *Kühn/Wedelstädt*, Abgabenordnung²⁰ § 371 Rz 9.

⁵⁹⁷ *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 44; *Rüping* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 42; *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 80; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 42; *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 92; *Alvermann*, Die verdeckte Stellvertretung bei der Selbstanzeige – Chancen und Risiken, Stbg 2008, 544 (546).

⁵⁹⁸ *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 93; *Rüping* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 42.

⁵⁹⁹ *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 43; *Franzen* in *Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht³ Rz 57, 59.

⁶⁰⁰ *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 44.

⁶⁰¹ *Rüping* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 46.

⁶⁰² *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 85.

⁶⁰³ *Rüping* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 46.

Kommt es letztlich zu einer nachträglichen Genehmigung, so entfaltet diese somit zwar keine Rückwirkung, jedoch wirkt diese doch zumindest *ex nunc*: Sollte noch kein Ausschlussgrund vorliegen, könne diese dennoch strafbefreiende Wirkung entfalten.⁶⁰⁴ Entscheidend ist hier der Zeitpunkt der Genehmigung des ursprünglich vollmachtlosen Verhaltens.⁶⁰⁵

Es ist ausreichend, wenn der Dritte, der die Selbstanzeige für den Täter einbringt, mit einer mündlichen oder auch konkludenten Vollmacht ausgestattet ist. Beispielsweise wirkt die Selbstanzeige, die der GmbH-(Gesellschafter-)Geschäftsführer einbringt, auch für die anderen Organe oder Mitarbeiter, selbst wenn diese nicht ausdrücklich in der Selbstanzeige benannt werden, sowie für all jene Gesellschafter, die den Geschäftsführer mit der Bearbeitung der Steuerfragen der Gesellschaft beauftragt haben.⁶⁰⁶

15.6.2.2. Die verdeckte Stellvertretung

Nach überwiegender deutscher Rechtsauffassung steht es der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige nach § 371 AO nicht entgegen, wenn die beauftragte Person nicht nach außen zu erkennen gibt, dass sie die Erklärung für eine andere Person abgibt. Man spricht hierbei von sogenannter „verdeckter Stellvertretung“. Entscheidend sei lediglich, dass der tatsächliche Täter in Wirklichkeit hinter der Erklärung stehe.⁶⁰⁷ Es genügt daher, wenn sich aus den Begleitumständen die Identität des tatsächlichen Anzeigerstatters ergäbe.⁶⁰⁸

Die Vollmachten müssen bei der verdeckten Stellvertretung nämlich nicht vorgelegt werden, auch ergibt sich nicht aus der Erklärung, dass sie zugleich für Dritte abgegeben wird.⁶⁰⁹

⁶⁰⁴ Kohlmann, Steuerstrafrecht § 371 Rz 44; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 80; Alvermann, Die verdeckte Stellvertretung bei der Selbstanzeige – Chancen und Risiken, Stbg 2008, 544 (550).

⁶⁰⁵ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 80.

⁶⁰⁶ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 93; BGH 24.10.1984, 3 StR 315/84.

⁶⁰⁷ Kohlmann, Steuerstrafrecht § 371 Rz 41; Himsel in Kock/Scholtz, AO⁵ § 371 Rz 8; Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 371 Rz 43; Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 82; Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 5.

⁶⁰⁸ Kohlmann, Steuerstrafrecht § 371 Rz 50; Mösbauer, Die Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens als Sperre für die Straffreiheit nach § 371 AO, DSStZ 1999, 354 (355).

⁶⁰⁹ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 94; BGH 05.05.2004, 5 StR 548/03; Alvermann, Die verdeckte Stellvertretung bei der Selbstanzeige – Chancen und Risiken, Stbg 2008, 544 (550).

Dennoch wird oftmals geraten, die Vertretungsvollmachten zumindest intern zu dokumentieren und in dieser auch den Tatbeitrag der einzelnen Personen zu beschreiben.⁶¹⁰

Die Selbstanzeigeerstattung des Geschäftsführers einer GmbH aufgrund von Körperschaftsteuerhinterziehungen in Verbindung mit verdeckter Gewinnausschüttung, wirkt nicht zugleich für den Empfänger ebendieser verdeckten Gewinnausschüttung, der in diesem Zusammenhang eine Verkürzung an Einkommensteuer bewirkt. Diese Personen (nämlich der Gesellschafter) müssen erst ihrerseits Selbstanzeige erstatten. Möglich wäre es auch, dass der Geschäftsführer in verdeckter Stellvertretung für die betroffenen Gesellschafter für den entsprechenden Sachverhalt Selbstanzeige erstattet.⁶¹¹

Da als Täter eines Finanzstrafdeliktes auch der faktische Geschäftsführer einer Gesellschaft in Betracht kommt, ist auch eine Selbstanzeige durch diese Person möglich. Dieser muss aufgrund einer überragenden Stellung in der Lage sein, die Geschäftsabläufe der Gesellschaft zu bestimmen. Sollte ebendieser faktische Geschäftsführer (lediglich) die Nichtabgabe von Steuererklärungen zu verantworten haben, so kommt er jedoch nicht als tauglicher Täter in Frage, da ihn persönlich die konkrete Pflicht zur Abgabe der Steuererklärung gar nicht erst trifft.⁶¹²

Anzumerken ist ferner, dass in Deutschland dem Selbstanzeiger gemäß § 371 Abs 3 AO zur Entrichtung der hinterzogenen Abgaben eine angemessene Frist einzuräumen ist, sollte dieser zu seinem eigenen Vorteil eine Abgabenverkürzung bewirkt haben. Für die Bestimmung dieser Frist sind die verdeckt Vertretenen zumindest immer dann nachträglich zu nennen, wenn es zu einer Verkürzung an Steuern gekommen ist, ansonsten müsse er die dem Vertreter gesetzte Frist für die Entrichtung der Abgaben gegen sich gelten lassen.⁶¹³

⁶¹⁰ *Alvermann*, Die verdeckte Stellvertretung bei der Selbstanzeige – Chancen und Risiken, Stbg 2008, 544 (550).

⁶¹¹ *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 87; *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 109.

⁶¹² BGH 22.05.2003, 5 StR 520/02; BGH 08.11.1989, 3 StR 249/89; *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 111; *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 95; BGH 21.06.1994, 5 StR 105/94; BGH 05.05.2004, 5 StR 548/03; *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 83; *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 Rz 41; *Rüping* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 43; *Joecks* in *Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 83.

15.6.3. *Selbstanzeige durch Dritte gemäß § 371 Abs 4 AO*

Wie bereits beschrieben, kann auch wirksam Selbstanzeige durch eine Dritte, an der Tat nicht beteiligte Person erstattet werden. In diesem Fall ist rechtsdogmatisch jedoch nicht von einem Strafaufhebungsgrund, sondern von einem bloßen Verfahrenshindernis auszugehen. Letzteres hat zur Folge, dass Straffreiheit zwar nicht für den Täter bewirkt wird, der Täter aber strafrechtlich nicht verfolgt werden kann. Dies führt daher grundsätzlich zum selben Ergebnis. Das soeben beschriebene Strafverfolgungshindernis steht unter der Voraussetzung, dass entweder der Anzeiger selbst oder die Person, zu deren Gunsten die Steuern hinterzogen wurden, diese nachentrichtet.⁶¹⁴

15.6.4. *Selbstanzeige durch Verbände*

Grundsätzlich können nur natürliche Personen wegen Steuerhinterziehung bestraft werden.⁶¹⁵ Verbände können auch Steuerschuldner sein, wie beispielsweise Kapitalgesellschaften generell und Personengesellschaften vor allem in Bezug auf die Umsatzsteuer. Nur eine natürliche Person ist in der Lage, zugunsten eines Verbandes Steuern zu hinterziehen, nur diese Person kann auch Selbstanzeige erstatten.⁶¹⁶

Ist Steuerschuldnerin betreffend die selbstangezeigten Steuern eine juristische Person, so muss die Mitteilung an die Finanzbehörde auch für die für die Steuerhinterziehung strafrechtlich verantwortlichen natürlichen Personen eingebracht werden.⁶¹⁷

Gemäß § 30 OWiG kann gegen eine juristische Person eine Geldbuße festgesetzt werden, wenn ein Organ dieser juristischen Person eine Straftat oder Ordnungswidrigkeit zur Last gelegt werden kann. Dadurch müssen Pflichten, die diese juristische Person treffen, verletzt bzw muss diese durch die Tat bereichert worden sein.

Die Strafbarkeit des Verbandes ist daher akzessorisch. Wird für die handelnde natürliche Person eine wirksame Selbstanzeige eingebracht, so ist auch die Festsetzung einer Geldbuße gegen die juristische Person nicht mehr möglich.⁶¹⁸

⁶¹⁴ Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 26.

⁶¹⁵ Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 371 Rz 91; Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 91.

⁶¹⁶ Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 371 Rz 49 f.

⁶¹⁷ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 91.

⁶¹⁸ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 60.

15.6.5. Selbstanzeige durch Mitbeteiligte

Erstatten Mittäter, Gehilfen oder Anstifter Selbstanzeige, so bezieht sich die Berichtigungshandlung lediglich auf die Tatsachen der eigenen Wahrnehmung im Rahmen der Verantwortlichkeit dieser Personen. Für diese ist es ausreichend, wenn sie diese Tatsachen gegenüber den Finanzbehörden mitteilen, sofern von ihrer Seite keine weiteren Angaben über die Steuerbemessungsgrundlagen gemacht werden können. Die Offenbarung des eigenen Tatbeitrages des Mittäters, Gehilfen oder Anstifters ist jedenfalls erforderlich.

⁶¹⁹ Die Berichtigung und die damit verbundene Übermittlung von Unterlagen bezieht sich lediglich auf die eigenen unrichtigen Angaben, beispielsweise braucht der Geschäftspartner nicht genannt zu werden (sofern er nicht selbst bei deren Steuerstraftat als Mittäter bzw Teilnehmer mitgewirkt hat).⁶²⁰ Sollte es ihm möglich sein, hat er auch Angaben über Art und Umfang der an der Hinterziehung beteiligten Abgaben zu machen.⁶²¹

In diesem Fall erlangen sie Straffreiheit, ohne dass sie verpflichtet sind, die vom Haupttäter hinterzogenen Abgaben selbst nachzuzahlen. Die Pflicht zur Nachzahlung hinterzogener Steuern trifft nämlich grundsätzlich nur Personen, zu deren Gunsten die Steuern hinterzogen worden sind. Ausgenommen von diesem Grundsatz sind Hinterziehungen von Verbrauchssteuern, da in diesem Fall der Tatbeteiligte Steuerschuldner derselben wird. Gleichwohl trifft den Tatbeteiligten gemäß § 71 AO subsidiär eine steuerrechtliche Haftung für die hinterzogenen Steuern.⁶²²

Gemäß § 371 Abs 4 AO ist ferner auch eine „Fremdanzeige“ durch Dritte Personen zulässig. Damit soll es insbesondere möglich sein, der Anzeigepflicht gemäß § 153 AO nachzukommen, ohne Dritte dabei der strafrechtlichen Verfolgung aussetzen zu müssen. Eine Nachzahlungspflicht ergibt sich aus § 371 Abs 4 AO zwar nicht für den

⁶¹⁹ Rolletschke, *Steuerstrafrecht*³ (2009) Rz 579; Breyer, *Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige* 239; Vogelberg, *Die Selbstanzeige im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht*, NWB, Beilage 2/1994, 6; Stahl, *Selbstanzeige* I³ Rz 98; BGH 18.06.2003, 5 StR 489/02; BGH 02.12.2008, 1 StR 344/08; OLG Hamburg 21.11.1985, 1 Ss 108/85; Rüping in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 88 ff; Joecks in *Franzen/Gast/Joecks*, *Steuerstrafrecht*⁷ § 371 Rz 63; Webel in *Schwarz*, AO § 371 Rz 60.

⁶²⁰ Kohlmann, *Steuerstrafrecht* § 371 Rz 64.1.

⁶²¹ Kohlmann, *Steuerstrafrecht* § 371 Rz 65.

⁶²² Stahl, *Selbstanzeige* I³ Rz 100 f.

Fremdanzeiger, jedoch für den von der Fremdanzeige profitierenden Dritten.⁶²³ Gleichwohl hat der Fremdanzeiger ein Nachzahlungsrecht.

Selbstanzeige kann auch derjenige erstatten, der die entsprechenden Abgaben für einen anderen verkürzt hat. In diesem Fall bewirkt die Einbringung der Selbstanzeige unmittelbar Straffreiheit, wenn diese Person keinen Vorteil erlangt hat.⁶²⁴ Sie muss daher keine Entrichtung der verkürzten Abgaben vornehmen.

Betreffend die Erstattung einer Selbstanzeige durch sonstige Beteiligte herrscht somit grundsätzlich Einklang mit der entsprechenden österreichischen Rechtsauffassung.

15.6.6. *Ergebnisse des Rechtsvergleichs*

Da nun die deutsche Rechtslage in Bezug auf die Täternennung in Grundzügen erörtert wurde, soll der Frage nachgegangen werden, inwieweit sich die deutsche Regelung von der österreichischen unterscheidet bzw in welchen Bereichen sich Gemeinsamkeiten finden.

Wie auch in Österreich ist eine höchstpersönliche Erstattung der Selbstanzeige nicht notwendig. In beiden Staaten kann sich der Selbstanzeiger daher vertreten lassen. Bei der Ausgestaltung der Vertretung bestehen jedoch im Vergleich zu Österreich signifikante Unterschiede.

Einerseits ist darauf hinzuweisen, dass die Anforderungen in Deutschland an die Vollmacht des Vertreters deutlich strenger sind als in Österreich. Ist in Österreich nicht einmal eine ausdrückliche Vollmacht bzw ein entsprechender Auftrag nötig, verlangt die deutsche Selbstanzeigebestimmung sogar eine Spezialvollmacht, die explizit auf die Erstattung der Selbstanzeige gerichtet sein muss. Unter diese Grundregel fällt auch die Erstattung einer Selbstanzeige durch den Steuerberater: Anders als in Österreich reicht hier die Vollmacht zur allgemeinen steuerlichen Beratung für die Erstattung einer Selbstanzeige nicht aus. Dieses Erfordernis wird jedoch insoweit relativiert, als diese Spezialvollmacht nicht schriftlich erteilt werden muss, auch eine mündlich erteilte Vollmacht ist ausreichend. Ferner wird in diesem Zusammenhang der *in dubio pro reo*

⁶²³ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 422, 425.

⁶²⁴ Blesinger in Kühn/Wedelstädt, Abgabenordnung²⁰ § 371 Rz 9.

Grundsatz einschlägig, wonach im Zweifel zugunsten des Selbstanzeigers davon auszugehen sein wird, dass eine mündlich erteilte Vollmacht vorgelegen ist.

Eine nachträgliche Genehmigung ist nach dem deutschen § 371 AO nicht möglich. Die Frage einer nachträglichen Genehmigung stellt sich in Österreich jedoch gar nicht erst, da ohnehin eine ausdrückliche Täternennung vonnöten ist. Findet sich der Name des nachträglich Genehmigenden aber nicht auf eine nach § 29 FinStrG eingebrachte Selbstanzeige, so nützt ihm auch eine nachträgliche Genehmigung nicht mehr.

Beachtenswert ist auch, dass das Prinzip der verdeckten Stellvertretung auf die deutsche Selbstanzeigebestimmung Anwendung findet: Der Vertreter muss daher nicht einmal deutlich zu erkennen geben, dass er im Rahmen einer Vollmacht handelt bzw dass er die Erklärung für eine andere Person abgibt. Hier liegt daher ein klarer Unterschied zu den Anforderungen, die der Abs 5 des § 29 FinStrG an die Täternennung stellt, wo nämlich eine explizite namentliche Nennung verlangt wird.

Weiters ist nach deutschem Recht im Rahmen der Selbstanzeige von der Behörde dem Anzeiger eine angemessene Frist einzuräumen, in der er die verkürzten Steuern nachzuzahlen hat. Demgegenüber verlangt die österreichische Selbstanzeigebestimmung die Überweisung im Zeitpunkt der Einbringung der Selbstanzeige, sofern kein Antrag auf Zahlungsaufschub gestellt worden ist.

Bei der Einreichung einer Selbstanzeige durch Verbände ergibt sich außerdem ein weiterer Unterschied: Die Strafbarkeit des Verbandes ist nach deutschem Recht zu der des Entscheidungsträgers akzessorisch. Entfällt daher die Strafbarkeit der natürlichen Person, kann auch gegen den Verband keine Geldbuße aufgrund dieses Finanzvergehens mehr festgesetzt werden. Demgegenüber ist es in Österreich dringend zu empfehlen, den Verband ausdrücklich in der Selbstanzeige des anzeigenden Entscheidungsträgers zu nennen.

Wie auch in Österreich braucht der Selbstanzeige erstattende Mitbeteiligte an einem Finanzvergehen grundsätzlich nur die ihn treffenden Tatsachen gegenüber der Behörde bekannt zu geben und diesbezüglich Angaben über die Steuerbemessungsgrundlagen zu machen. Die Bekanntgabe des eigenen Tatbeitrages ist also jedenfalls notwendig.

Will man daher die Unterschiede in der Täternennung von Österreich und Deutschland in einem Satz beschreiben, so ist festzuhalten, dass in Österreich im Gegensatz zu Deutschland zwar eine ausdrückliche Benennung der Täter gefordert wird, jedoch andererseits geringere Anforderungen an die Vollmacht beauftragter Dritter gestellt werden.

15.7. Zwischenergebnis

So sollen betreffend die Ausführungen zur konkludenten Täternennung die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Zu einer konkludenten Täternennung kann es einerseits durch die Einreichung einer berechtigten Steuererklärung kommen und andererseits, wenn aus einer schriftlichen Selbstanzeige die für das Finanzvergehen verantwortlichen Personen nur implizit aus dem Inhalt der Erklärung hervorgehen.
- ◆ Wird Selbstanzeige in Form eines Schriftsatzes bei der Finanzbehörde eingebracht, so kommt eine konkludente Täternennung nach Ansicht der Judikatur jedenfalls nicht in Betracht. Die verantwortlichen Personen sind in Verbindung mit ihrer konkreten Verfehlung ausdrücklich zu bezeichnen.
- ◆ Aus der Einreichung einer berechtigten Steuererklärung wird die Person des Täters in der Regel nicht ausdrücklich hervorgehen.
- ◆ Die verspätete Entrichtung von Umsatzsteuervorauszahlungen bzw. Einreichung von Umsatzsteuervoranmeldungen stellt jedenfalls eine wirksame Selbstanzeige – und damit auch eine ausreichende Täternennung dar –, sofern die Selbstanzeige nicht in Form eines Schriftsatzes eingebracht wird und auf dem Einzahlungsabschnitt Abgabenart und Entrichtungszeitraum angegeben werden.
- ◆ Eine konkludente Täternennung ist bei der Erstattung einer Selbstanzeige durch Einreichung einer berechtigten Abgabenerklärung nach Ansicht der Literatur – entgegen der Judikatur des UFS – möglich, wenn ohnehin nur einer Person als

Täter in Frage kommen kann, beispielsweise bei einem Einzelunternehmer, sofern die Selbstanzeige durch Einreichung einer berechtigten Steuererklärung bei Selbstbemessungsabgaben eingereicht wird.

- ◆ Eine Umsatzsteuererklärung, die eine zutreffende Restschuld ausweist, entfaltet strafbefreiende Wirkung nur für die genannten Personen und den Anzeiger.
- ◆ In der Literatur wird vielfach die Ausweitung der strafbefreienden Wirkung auf sämtliche Täter gefordert. Dies stellt jedoch in Hinblick auf das Selbstbeachtigungsverbot des Art 90 Abs 2 B-VG bereits eine verfassungsrechtlich Notwendigkeit dar.
- ◆ § 29 Abs 5 beinhaltet bei verfassungskonformer Interpretation der Selbstanzeigebestimmung einen Verweis auf § 29 Abs 1, wonach aus der Darlegung der Verfehlung – ausdrücklich oder konkludent – auch die an der Tat beteiligten Personen hervorzugehen haben. Es hat Straffreiheit hinsichtlich dieser Personen einzutreten.
- ◆ Die deutsche Selbstanzeigebestimmung stellt zwar geringere Anforderungen an die ausdrückliche Nennung der Täter, fordert jedoch andererseits eine Spezialvollmacht des bevollmächtigten Dritten, der für den Täter Selbstanzeige erstattet.

16. DIE BEZEICHNUNG ALS SELBSTANZEIGE

16.1. Einleitende Bemerkungen

In der Folge soll der Frage nachgegangen werden, inwieweit eine Selbstanzeige auch als solche bezeichnet werden muss. Die Bezeichnungspflicht steht naturgemäß in engem Zusammenhang mit der Möglichkeit einer konkludenten Selbstanzeige, weshalb diese nun hier im Anschluss erörtert wird.

16.2. Herrschende Ansicht und Rechtsprechung

Nach herrschender Ansicht⁶²⁵ und Rechtsprechung⁶²⁶ ist eine besondere Form der Selbstanzeige nicht erforderlich, auch nicht eine ausdrückliche Bezeichnung als „Selbstanzeige“. Diese Auffassung entspricht auch der des Finanz- und Budgetausschusses zur Finanzstrafgesetznovelle 1975⁶²⁷.

Jedenfalls nicht erforderlich ist auch ein Schuldbekenntnis, beispielsweise ein reumütiges Geständnis oder nähere Ausführungen der subjektiven Tatseite sowie eine Subsumtion unter ein bestimmtes Delikt.

Die Selbstanzeige ist vielmehr auf die Beseitigung des durch das Finanzvergehen bewirkten Einnahmenausfalls gerichtet, im Vordergrund stehen damit eindeutig fiskal- und steuerpolitische Zwecke.⁶²⁸

Teilweise wird sogar von einer ausdrücklichen Bezeichnung als Selbstanzeige abgeraten, wäre diese damit doch im Falle, dass die Selbstanzeige aus irgendeinem Grund doch keine (volle) strafbefreiende Wirkung entfaltet, als Einbekenntnis einer vorsätzlichen Abgabenverkürzung zu werten.⁶²⁹

⁶²⁵ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 383; *Scheil*, Selbstanzeige Rz 306, *Fellner*, FinStrG⁶ §§ 29 und 30 Rz 3; *Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch § 29.

⁶²⁶ VwGH 14.04.1993, 92/13/0278; VwGH 20.01.2003, 2002/17/0062; UFS 15.01.2004, FSRV/0060-W/02; UFS 04.05.2004, FSRV/0150-W/03; UFS 19.11.2004, FSRV/0046-W/03; UFS 09.03.2005, FSRV/0060-I/02; UFS 27.04.2007, FSRV/0083-L/06; UFS 06.02.2008, FSRV/0036-I/05; UFS 02.10.2012, FSRV/0155-W/10.

⁶²⁷ AB 1548 BlgNR 13. GP 3.

⁶²⁸ *Leitner/Toifl/Brandl*, FinStrR³ Rz 384 f.

⁶²⁹ Die Selbstanzeige im Finanzstrafgesetz, RdW 1984, 291 (292).

16.3. **Rechtsansicht von Scheil**

Nach Ansicht von *Scheil*⁶³⁰, kann eine Selbstanzeige durchaus unter dem Titel „Darlegung der Verfehlung“, „Sachverhaltsdarstellung“, Nacherklärung“ oder unter welchem Titel auch immer eingebracht werden. Sie kann neutral erscheinen und bedarf keines Hinweises auf ein strafrechtlich relevantes Fehlverhalten.

16.4. **Rechtsansicht von Plückhahn**

Dem widerspricht *Plückhahn*⁶³¹, wenn er verlangt, dass aus der Anzeige unzweifelhaft hervorzugehen habe, dass es sich eben um eine Selbstanzeige handle. Er empfiehlt daher zur Vermeidung von Missverständnissen die ausdrückliche Bezeichnung als Selbstanzeige, da dies *„ohne jedweden Aufwand für den Selbstanzeiger oder seinen Vertreter durch die Benennung der Eingabe als Selbstanzeige zu bewerkstelligen sei“*. Durch diese Klarstellung könnte möglicherweise der Fehler vermieden werden, der oft durch die bloße Einbringung einer berechtigten Steuererklärung als Selbstanzeige entstände, nämlich dass die Person, für die Selbstanzeige erstattet wird, ausdrücklich gekennzeichnet würde.

Plückhahn sieht in der Bezeichnung einer Eingabe als Selbstanzeige kein Hindernis für die Verfassung einer solchen, sondern vielmehr als *„geringer Preis für die damit zweifelsfreie Erlangung der Straffreiheit“*. Es handle sich, im Gegenteil, als Sicherheit für Verfasser und Behörde, dass die Mitteilung rechtlich richtig gewürdigt werde.

Dem stimmen auch *Seiler/Seiler*⁶³² zu, wenn sie fordern, dass eine Selbstanzeige, soweit sie schriftlich erfolge, *„nach Möglichkeit ausdrücklich als ‚Selbstanzeige‘ deklariert werden“* sollte.

Die Rechtsauffassung von *Plückhahn* ist also insofern zusammenzufassen, als die Bezeichnung der Erklärung als Selbstanzeige zwar nicht verpflichtend, jedoch jedenfalls wünschenswert ist.⁶³³

⁶³⁰ *Scheil*, Selbstanzeige Rz 306, 325.

⁶³¹ *Plückhahn* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 29 f.

⁶³² *Seiler/Seiler*, FinStrG³ § 29 Rz 3.

⁶³³ *Plückhahn* in *Schrottmeyer*, Selbstanzeige² Rz 252 f.

16.5. **Rechtsansicht von Leitner**

*Leitner*⁶³⁴ vertritt die Auffassung, dass der Gesetzestext des § 29 keineswegs verlangt, dass der Täter sein Schreiben als „Selbstanzeige“ oder seine „Darlegung der Verfehlung“ als solche bezeichnet. Diese ergäbe sich bereits aus den Erläuternden Bemerkungen⁶³⁵ zur Finanzstrafgesetznovelle 1975.

Auch sei nicht die Bekanntgabe des Finanzvergehens mit all seinen objektiven und subjektiven Merkmalen gefordert, ebenso wenig wie ein reumütiges Geständnis oder die Subsumtion unter einen bestimmten Deliktstypus. Weiters sei aus der Bezeichnung der Mitteilung an die Finanzbehörden als „Anzeige“ nicht herzuleiten, dass sich der Täter einer strafbaren Handlung bezichtigen müsse.

Dieser Rechtsansicht schließt sich auch *Grabenwarter*⁶³⁶ an und spricht sich gegen die bessere Erkennbarkeit der strafrechtlichen Relevanz, die mit einem nicht zu rechtfertigenden größeren Aufwand für den Täter verbunden sind, aus.

16.6. **Blick über die Grenze – Die Rechtslage in Deutschland**

Die Selbstanzeige nach § 371 der deutschen AO verlangt – wie auch der österreichische § 29 FinStrG – keine besondere Form. Sie kann sowohl in Form einer berichtigten Steuererklärung als auch durch eine formlose Berichtigung oder Ergänzung bei der Behörde eingebracht werden.⁶³⁷ Aus Beweiszwecken bietet sich natürlich vorzugsweise eine schriftliche Mitteilung an. Die Anzeige braucht im Falle der schriftlichen Einreichung auch nicht unterschrieben zu sein, um strafbefreiende Wirkung zu entfalten, solange die Identität des Anzeigenden aus dem Inhalt der Erklärung erschlossen werden kann.⁶³⁸

Auch nach deutschem Recht muss eine Selbstanzeige weder als solche bezeichnet sein, auf § 371 AO verweisen, noch eine Selbstbezichtigung oder einen sonstigen Hinweis auf ein

⁶³⁴ *Leitner* in *Leitner/Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 13, 16; *Leitner* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 6.

⁶³⁵ ErläutRV 1130 BlgNR 13. GP 57.

⁶³⁶ *Grabenwarter* in *Leitner/Zitta*, Darlegung der Verfehlung 103.

⁶³⁷ *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 125; *Rüping* in *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO § 371 Rz 53.

⁶³⁸ *Stahl*, Selbstanzeige I³ Rz 125; *Mösbauer*, Die Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens als Sperre für die Straffreiheit nach § 371 AO, DStZ 1999, 354 (355); *Kohlmann*, Steuerstrafrecht § 371 AO Rz 50; *Breyer*, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige 167.

strafrechtliches Fehlverhalten beinhalten. Dies sei mitunter auch nicht ratsam, da dieser Hinweis im Falle des Scheiterns der Selbstanzeige als Geständnis gewertet werden könnte.⁶³⁹ Sinnvoller sei es, die Selbstanzeige neutral, beispielsweise als „Berichtigungserklärung“, zu bezeichnen.⁶⁴⁰ Die strafbefreiende Wirkung nach § 371 AO werde folglich nicht beeinträchtigt, wenn der Abgabepflichtige vorgibt, nicht gegen steuerliche Strafvorschriften verstoßen zu haben, selbst wenn er unrichtigerweise behauptet, die von ihm ursprünglich übermittelten Angaben seien lediglich versehentlich falsch gewesen.⁶⁴¹

Dies sei sogar unzweckmäßig, „da damit indiziell auch der subjektive Tatbestand eingeräumt wird“: Dem Finanzamt wird damit nur ein zusätzlicher nicht notwendiger Hinweis gegeben. Unrichtige Angaben hätten auch versehentlich bzw. fahrlässig abgegeben worden sein können, die Berichtigung würde dann nur im Rahmen des § 153 AO erfolgen.⁶⁴²

Es reicht aus, wenn sich aus dem Inhalt der Erklärung ergibt, dass diese zuvor mitgeteilte unrichtige oder unvollständige Angaben ersetzen bzw. unterlassene Angaben nachholen soll.⁶⁴³

Eine ausdrücklich Bezeichnung der Selbstanzeiger als solche ist somit auch nach deutschem Recht nicht notwendigerweise vorzusehen, ein Bestreiten der Strafbarkeit der Vorgehensweise des Anzeigers schadet nicht.⁶⁴⁴

⁶³⁹ Rolletschke, Steuerstrafrecht³ Rz 560a; Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 127; Rüping in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO § 371 Rz 54; Blesinger in Kühn/Wedelstädt, Abgabenordnung²⁰ § 371 Rz 4, 11; Webel in Schwarz, AO § 371 Rz 42; Kohlmann, Steuerstrafrecht § 371 Rz 50; Breyer, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige, 175 ff; BGH 13.10.1992, 5 StR 253/92.

⁶⁴⁰ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 66; Franzen in Franzen/Gast/Samson, Steuerstrafrecht³ Rz 45.

⁶⁴¹ Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 127; Breyer, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige 172 f; LG Stuttgart 21.08.1989, 10 KIs 137/88.

⁶⁴² Stahl, Selbstanzeige I³ Rz 127; Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994, 5.

⁶⁴³ Stahlschmidt, Steuerstrafrecht – Eine systematische Darstellung mit anschaulichen Beispielen und Abbildungen (2003) 113; Mösbauer, Die Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens als Sperre für die Straffreiheit nach § 371 AO, DStZ 1999, 354 (355).

⁶⁴⁴ Joecks in Franzen/Gast/Joecks, Steuerstrafrecht⁷ § 371 Rz 67; Webel in Schwarz, AO § 371 Rz 42; Schuhmann, Zur Selbstanzeige bei der Umsatzsteuer, wistra 1994, 253 (255).

16.7. Zwischenergebnis

Nun sollen betreffend die Ausführungen zur Bezeichnungspflicht der Selbstanzeige die wesentlichen Schlussfolgerungen dieses Kapitels zusammengefasst werden:

- ◆ Zusammenfassend ist zu sagen, dass nach der einhelligen, oben beschriebenen, Literaturmeinung sowie nach Auffassung der Rechtsprechung keine ausdrückliche Bezeichnung als „Selbstanzeige“ erforderlich ist. Selbst *Plückhahn* rät zwar zu einer solchen Bezeichnung aus Gründen der Sicherheit der Auslegung der Erklärung, gibt aber andererseits zu, dass es sich hierbei (weder um eine materielle noch formelle) Voraussetzung für die Straffreiheit handelt.
- ◆ Die Bezeichnung als „Selbstanzeige“ kann somit unterblieben, dennoch schadet sie nicht unbedingt.
- ◆ Dies entspricht auch der Rechtslage in Deutschland. In Bezug auf die Bezeichnung als Selbstanzeige liegen in diesem Zusammenhang somit keine Unterschiede zwischen der deutschen und der österreichischen Rechtslage vor. Insbesondere wird in beiden Staaten auf die Problematik einer solchen Bezeichnung hingewiesen, da gegebenenfalls im Falle des Scheiterns der Selbstanzeige diese als Einbekenntnis des subjektiven Tatbestands gewertet werden und dadurch dem vermeintlichen Selbstanzeiger zum Verhängnis werden könnte.

17. RESÜMÉE UND AUSBLICK

17.1. Zielsetzung und Forschungsergebnisse

Ziel der vorliegenden Dissertation war es, fundierte Aussagen darüber zu treffen, inwiefern eine konkludente Selbstanzeige nach dem österreichischen Finanzstrafrecht möglich ist. Hierbei ist einerseits zwischen der konkludenten Darlegung der Verfehlung und der konkludenten Täternennung zu unterscheiden.

In einem ersten Schritt wurde die Darlegung der Verfehlung von der Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände abgegrenzt. Diese Abgrenzung, die durch die Finanzstrafgesetznovelle 1975 möglich wurde, hat schließlich *Scheil* in seiner Habilitationsschrift 1995 erstmals vorgenommen. Auf den Punkt gebracht beinhaltet die Darlegung der Verfehlung die Individualisierung des Delikts, die insbesondere auch durch die Beschreibung des zugrunde liegenden Sachverhalts erfolgen kann und eine Beschreibung der eingestandenen Fehler zu enthalten hat. Die Offenlegung hingegen entspricht der nachträglichen Entsprechung der abgabenrechtlichen Pflichten nach den §§ 119 ff BAO. Letztere hat die Übermittlung der richtigen bzw berichtigten Bemessungsgrundlagen zu enthalten.

Betreffend den größten Anwendungsbereich der Selbstanzeige, nämlich der Begehung eines Verkürzungsdeliktes, das sich dadurch auszeichnet, dass die Tatbegehung eine Verkürzung von Abgaben bewirkt, hat die Darlegung der Verfehlung schließlich folgenden vier inhaltlichen Angaben gerecht zu werden: der Tatsache, dass es zu einer Verkürzung gekommen und durch welche Vorgänge diese zustande gekommen ist, außerdem der Angabe der betroffenen Abgabenart sowie des Hinterziehungszeitraumes.

Ebenjenen Angaben hat sowohl eine ausdrückliche, als auch eine konkludente Darlegung der Verfehlung gerecht zu werden. Eine konkludente Darlegung der Verfehlung ist in folgenden beiden Fällen denkbar:

- 1) Eine berichtigte Steuererklärung wird eingebracht, aus der hervorgeht, dass es zu der Verwirklichung eines Finanzvergehens nach dem FinStrG gekommen ist;

- 2) Es wird ein Schriftsatz bei der zuständigen Behörde eingebracht, aus dem schlüssig hervorgeht, dass es zu einer Hinterziehung von Abgaben gekommen ist.

Beide Varianten waren in Bezug auf ihre mögliche strafbefreiende Wirkung hin zu untersuchen.

Die angestellten Ermittlungen führten dabei zu folgenden Ergebnissen: Die Einreichung einer berechtigten Steuererklärung als konkludente Darlegung der Verfehlung ist nur bei Selbstbemessungsabgaben möglich. Gemeint sind Fälle, in denen eine berechnete Umsatzsteuerjahreserklärung hinsichtlich Delikte im Voranmeldungszeitraum eingereicht wird. Dies wurde letztlich durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 abschließend festgestellt. Anzumerken ist hier ferner, dass ebendiese Umsatzsteuerjahreserklärung eine zutreffende Restschuldanzeige aufweisen muss.

Weiters reicht unter gewissen Voraussetzungen bei Selbstbemessungsabgaben die bloße Entrichtung der hinterzogenen Abgabe aus, wenn auf dem Einzahlungsabschnitt Abgabenart und Entrichtungszeitraum angegeben werden. Auch das bloße Nachreichen einer bisher pflichtwidrig nicht übermittelten Abgabenerklärung entfaltet strafbefreiende Wirkung.

Alle anderen Formen einer allfälligen konkludenten Darlegung der Verfehlung sind strittig oder werden von Literatur und Rechtsprechung abgelehnt. Insbesondere die Einreichung einer berechtigten Einkommensteuererklärung erfüllt jedenfalls nicht die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung. Bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben bestehen nämlich höhere Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung. Auch ist anzumerken, dass die oben genannten Möglichkeiten der konkludenten Darlegung aus verwaltungsökonomischen Gründen gewachsen sind, die teilweise einer Grundlage im Gesetz entbehren.

Diese Differenzierung zwischen Selbstbemessungsabgaben und bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben ist insbesondere aus folgenden Gründen gerechtfertigt:

- ◆ Diese Unterscheidung ist bereits historisch, insbesondere aufgrund des Berichts des Finanz- und Budgetausschusses zur Finanzstrafgesetznovelle 1975, bedingt;

- ◆ bejahte man grundsätzlich das Vorliegen der Darlegung der Verfehlung durch die Einreichung berechtigter Erklärungen würde die Darlegung immer mit der Offenlegung zusammenfallen und eine Differenzierung wäre sinnlos geworden;
- ◆ die Selbstanzeigebestimmung ist (nach herrschender Rechtsprechung) als Strafaufhebungsgrund eng zu interpretieren;
- ◆ auch eine sonstige Änderung in den Judikaturlinien ist nicht in Sicht.

Weiters soll aus meinen Ausführungen hervorgehen, dass eine bloß „vorsorgliche“ Selbstanzeige jedenfalls keine strafbefreiende Wirkung entfalten kann. Dies einerseits, weil, wie in der Literatur bereits zutreffender Weise festgestellt wurde, keine Verfehlung als solche dargelegt wird, und andererseits, weil gerade für diese Zwecke andere Rechtsbehelfe zur Verfügung stehen, die weit besser geeignet sind. Die „vorsorgliche“ Selbstanzeige verfolgt nämlich das Ziel, die Rechtsauffassung bzw die tatsächliche Vorgehensweise des vermeintlichen Selbstanzeigers zu bestätigen. Dieses ist aber nicht mit dem der Selbstanzeige zu vereinbaren. Auch ist die Selbstanzeigebestimmung als bedingungsfeindlicher Akt anzusehen, wodurch eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige ebenfalls ausscheidet.

Hat man sich nun erfolgreich der Frage gestellt, wann eine konkludente Darlegung der Verfehlung zulässig ist, ist in einem zweiten Schritt zu fragen, ob diese Fallkonstellationen auch den Anforderungen an eine (konkludente) Täternennung gerecht werden.

Eine konkludente Täternennung liegt vor, wenn einerseits eine berechtigte Steuererklärung eingereicht wird oder andererseits aus einer mittels Schriftsatz eingereichten Selbstanzeige sich die für das betreffende Finanzvergehen verantwortlichen Personen bloß implizit aus dem Inhalt der Erklärung ermitteln lassen.

Der Abs 5 des § 29 FinStrG fordert nach Auffassung der Rechtsprechung eine ausdrückliche Täternennung. Wird die Selbstanzeige in Form eines Schriftsatzes eingebracht, kommt jedenfalls keine konkludente Täternennung in Betracht. Aber auch aus der Einreichung einer berechtigten Steuererklärung geht die Person des Täters nicht ausreichend hervor. Die Möglichkeit einer konkludenten Täternennung ist daher grundsätzlich zu verneinen. Weder eine Selbstanzeige des Verbandes entfaltet Breitenwirkung für die dahinter stehenden natürlichen Personen, noch entspricht es der

einheitlichen Meinung, dass eine für eine natürliche Person eingereichte Selbstanzeige auch für den Verband wirkt. Selbst wenn nur eine Person als möglicher Täter in Frage kommt, ist daher eine umfassende Täternennung vorzunehmen.

Wirft man einen Blick zurück, auf die im Rahmen der Darlegung der Verfehlung anerkannte konkludente Selbstanzeige, so erfüllt die Einreichung einer berichtigten Umsatzsteuerjahreserklärung mit zutreffendem Restschuldausweis somit grundsätzlich nicht den Anforderungen an die Täternennung. Dennoch wird die konkludente Täternennung von der Finanzverwaltung in diesen Fällen teilweise akzeptiert. Es bleibt abzuwarten, ob sich diese an ihre bisher praktizierte Rechtsansicht halten werden. Vom Gesetzeswortlaut ist diese jedenfalls nicht gedeckt, auch wurden im Rahmen des Abgabenänderungsgesetz 2012 keine Aussagen hinsichtlich der Täternennung getroffen (siehe Punkt 15.5.).

Ebenso sind die oben beschriebenen Fälle der bloßen Nachreichung bzw. Entrichtung zu beurteilen: Eigentlich kann eine solche Selbstanzeige mangels Täternennung keine strafbefreiende Wirkung entfalten. Auch diese Konstellationen werden jedoch von der Finanzverwaltung großteils toleriert.

17.2. Anmerkungen zum Rechtsvergleich mit Deutschland

Möchte man die Unterschiede in den inhaltlichen Erfordernissen der Selbstanzeige zwischen Österreich und Deutschland kurz zusammenfassen, so ist zu sagen, dass in Deutschland – im Gegensatz zur österreichischen Rechtslage – gar nicht erst eine Darlegung der Verfehlung gefordert wird. Dadurch wird erreicht, dass eine konkludente Selbstanzeige, bloß durch die Übermittlung richtiger Bemessungsgrundlagen als Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände, strafbefreiende Wirkung entfaltet.

Auch hinsichtlich der Täternennung bestehen Vereinfachungen für den Rechtsunterworfenen: Im Gegensatz zu § 29 FinStrG wird zwar eine Spezialvollmacht gefordert, dafür reicht die Einreichung der Selbstanzeige durch einen Dritten im Rahmen der verdeckten Stellvertretung. Der Täter muss erst zur Ermittlung der angemessenen Frist für die Entrichtung der hinterzogenen Abgaben konkret genannt werden. Demgegenüber

verlangt das österreichische Finanzstrafrecht von Anfang an eine ausdrückliche Täternennung.

Daher ist die deutsche Rechtslage in Hinblick auf die Darlegung der Verfehlung sowie die Täternennung der österreichischen aus Sicht des Selbstanzeigers vorzuziehen.

17.3. **Ausblick und Lösungsansätze**

Wünschenswert wäre für die Zukunft in jedem Fall eine gesetzliche Klarstellung, die derartige Selbstanzeigen von jeglichem Zweifel hinsichtlich des Erfordernisses der Täternennung befreit.

So ist das Erfordernis der Täternennung an sich durchaus kritisch zu bewerten. Dies ergibt sich einerseits daraus, dass diese in der Praxis mit großen Schwierigkeiten verbunden ist, ist es doch oftmals gerade in großen Unternehmensstrukturen nicht einfach festzustellen, welche Personen nun tatsächlich an einem Finanzdelikt beteiligt waren und worin ihr konkreter Tatbeitrag besteht. Andererseits führt, wie bereits in der Literatur ausgeführt, die Selbstanzeige eines Tatbeteiligten zwangsläufig zur Tatentdeckung für die anderen Beteiligten, sollten diese in der Selbstanzeige nicht ausdrücklich genannt werden. Auch ist die Sinnhaftigkeit der Einschränkung des § 29 Abs 5 zu hinterfragen: Welchen Mehrwert bietet eine ausdrückliche Täternennung *aller* beteiligter Personen? Immerhin wird durch bloß *eine* wirksame Selbstanzeige der Einnahmefall des Fiskus bereits verhindert. Außerdem wird die Finanzbehörde durch die Darlegung der Verfehlung auf den zugrunde liegenden abgabenrechtlichen Sachverhalt hingewiesen, und kann in Zukunft in Hinblick auf ebenjenen Steuerpflichtigen vermehrt Augenmerk auf vergleichbare Sachverhalte legen. Es müsste daher ausreichen, wenn in der Selbstanzeige der Abgabepflichtige selbst als Garant für die tatsächliche Abführung der Abgaben sowie jene Personen angeführt wären, die tatsächlich großen Einfluss auf die Tatbegehung hatten. Die Beweislast müsste dabei bei der Finanzbehörde liegen. Dem Abgabepflichtigen würde es somit erspart, jegliche Person eines Unternehmens, die auch nur in irgendeinem erdenklichen Zusammenhang mit dem Finanzdelikt steht, in der Selbstanzeige zu nennen, und diese im Falle eines Scheiterns der Selbstanzeige beispielsweise mangels Rechtzeitigkeit gezielt der finanzstrafrechtlichen Verfolgung auszusetzen. Auch würden damit Ausuferungen

hinsichtlich der Täternennung, die der Selbstanzeiger verständlicherweise aus Sicherheitsgründen vornehmen würde, verhindert werden.

Ferner ist darauf hinzuweisen, dass in den letzten Jahren – man denke beispielsweise an die Einführung des Tatbestands des Abgabebetuges gemäß § 39 FinStrG oder sonstige erhöhte Strafdrohungen – Steuervergehen in Österreich immer strenger geahndet werden. Es wäre daher sachgerecht, als Ausgleich die Anforderungen an die Täternennung im Rahmen der Selbstanzeige insoweit zu lockern, dass beispielsweise nur der Abgabepflichtige bzw sonstige Personen ab einem gewissen Einflussgrad genannt werden müssten – oder eine so genaue Darlegung der Verfehlung zu verlangen, sodass die Behörde alle Täter und Tatbeteiligte zweifelsfrei ermitteln kann.

Diesbezüglich wurde festgestellt, dass die von der herrschenden Rechtsprechung geforderte ausdrückliche Täternennung in gewissen Fällen einen Verstoß gegen das Verbot der Selbstbezeichnung nach Art 90 Abs 2 B-VG darstellt. Der Abs 5 des § 29 ist vielmehr verfassungskonform in einer Weise zu interpretieren, dass es ausreicht, wenn die Darlegung der Verfehlung so hinreichend ausformuliert ist, dass aus dieser – wenn auch nur konkludent – die an der Tat beteiligten Personen hervorgehen. Einer formellen Aufzählung sollte es hingegen nicht bedürfen. Dies muss daher insbesondere in Fällen gelten, in denen eine Selbstanzeige mittels Schriftsatz bei der Abgabenbehörde eingereicht wird, und aus der Darlegung der Verfehlung die entsprechenden Täter einwandfrei abzuleiten sind.

Dies hätte zur Folge, dass die Bestimmung über die Selbstanzeige weg vom Bild des reuigen Sünders, hin zu einem noch größeren Anreiz, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren, geprägt wäre. Dies nämlich dadurch, dass gerade die Anforderung der Täternennung, die in der Praxis große Schwierigkeiten mit sich bringt, einfacher zu bewerkstelligen wäre, und damit mehr Rechtssicherheit hinsichtlich der tatsächlichen Straffreiheit durch Einbringung einer Selbstanzeige bewirkt würde.

Dies könnte beispielsweise derart erfolgen, indem der Begriff „Täter“ in § 29 Abs 5 durch den des „Abgabepflichtigen“ ersetzt würde. Dadurch würde eben eine Einschränkung auf die entsprechenden Garanten vorgenommen werden.

Andererseits wäre es wünschenswert, wenn die Rechtsprechung die Anforderungen an die Täternennung insofern lockern würden, als sie die oben beschriebene Auslegung aufgreifen, und so eine konkludente Täternennung – unter Berufung auf die Verfassungswidrigkeit der derzeit vertretenen strengen Auslegung des § 25 Abs 5 – zulassen würde. Es bleibt also abzuwarten, wie der Gesetzgeber auf diese zunehmend öfter auftretenden Kritiken in der Literatur reagieren wird.

Abschließend ist zu sagen, dass es in jedem Fall, zwecks Ausschluss jedweden Risikos, zweckmäßig ist, eine Selbstanzeige unter Anschluss einer verbalen Darlegung des Sachverhalts und einer ausdrücklichen Täternennung vorzunehmen. Diese sollte dabei möglichst neutral erscheinen, aber inhaltlich zum Ausdruck bringen, wie es eben zu dem entsprechenden Einnahmefall des Staates gekommen ist. Während die konkludente Darlegung der Verfehlung mitunter schon recht ausjudiziert ist, bestehen weiterhin große Unsicherheiten hinsichtlich des Erfordernisses der Täternennung. Auf diese sollte der Selbstanzeiger daher besonders Bedacht nehmen.

18. QUELLENVERZEICHNIS

18.1. Rechtsvorschriften und Gesetzesmaterialien

BGBI 1958/129

BGBI 1975/335

BGBI 1994/681

BGBI 1995/56

BGBI II 2004/295

BGBI II 2005/435

BGBI I 2009/20

BGBI I 2010/104

BGBI I 2012/112

BGBI I 2011/676 idF des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes

ErläutRV 1960 BlgNR 24. GP 61

ErläutRV 1170 Bogner 24. GP 3

ErläutRV 1130 Bogner 13. GP 57 f.

ErläutRV 295 Bogner 8. GP 48

ME FinStrG-Novelle 2010, 171/ME 24. GP

AB 1548 BlgNR 13. GP 2 f.

AB 488 BlgNR 8. GP 2

AB 874 BlgNR 24. GP 7 f.

AB 662 BlgNR 24. GP 20

EG VO 2005/1889

18.2. Kommentare und Sammelwerke

Baldauf/Kanduth-Kristen/Laudacher/Lenneis, Einkommensteuergesetz Kommentar⁵
(2012)

Breitenbach, Selbstanzeige gemäß § 29 Finanzstrafgesetz (2011)

Breyer, Der Inhalt der strafbefreienden Selbstanzeige (1999)

Doralt, Steuerrecht¹⁴ (2012/2013)

Doralt/Ruppe, Steuerrecht I¹⁰ (2012)

Fellner, Kommentar zum Finanzstrafgesetz⁶ (2011)

Fraberger/Petriz, Handbuch Estate Planning (2011)

- Franzen/Gast/Joecks*, Steuerstrafrecht mit Zoll- und Verbrauchsteuerstrafrecht⁷ (2009)
- Franzen/Gast/Samson*, Steuerstrafrecht³ (1985)
- Hübschmann/Heppmann/Spitaler*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar (2012)
- Klein*, Abgabenordnung Kommentar¹¹ (2012)
- Koch/Scholtz*, Abgabenordnung Kommentar⁵ (1996)
- Kohlmann*, Steuerstrafrecht Kommentar (2012)
- Koller/Schuh/Woischitzschläger*, Handbuch zur Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung (2011)
- Kühn/Wedelstädt*, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung Kommentar²⁰ (2011)
- Lager*, Das Finanzstrafrecht (FinStrG) II (1971)
- Lager/Komarek/Wais*, Finanzstrafgesetz (1963)
- Leitner*, Finanzstrafrecht 1996-2002 – Aktualisierte Beiträge der Finanzstrafrechtlichen Tagungen 1996-2002
- Leitner*, Finanzstrafrecht 2006 (2006)
- Leitner*, Finanzstrafrecht 2008 (2008)
- Leitner*, Handbuch des österreichischen Finanzstrafrechts² (1995)
- Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach FinStrG (2001)
- Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008)
- Pürstl*, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2008)
- Reger/Hacker/Kneidinger*, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar und Rechtsprechung I³ (2001)
- Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz – Kommentar mit Rechtsprechung I⁴ (2013)
- Riewald*, Reichsabgabenordnung Teil II (1950)
- Ritz*, Bundesabgabenordnung Kommentar⁴ (2011)
- Rolletschke*, Steuerstrafrecht³ (2009)
- Rummel*, Kommentar zum Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuch I⁴ (2013)
- Ruppe/Achatz*, Umsatzsteuergesetz Kommentar⁴ (2011)
- Scheil*, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (1995)
- Schrottmeier*, Finanzstrafrecht in der Praxis – Aktuelle Fragestellungen erläutert anhand zahlreicher Beispiele I (2007)
- Schrottmeier*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG – Kommentar und Querschnittsmaterie² (2012)

Schwarz, Abgabenordnung Praxiskommentar (2009)

Schwimann, ABGB Praxiskommentar³ (2005)

Seiler/Seiler, Finanzstrafgesetz Kommentar³ (2011)

Sommergruber/Reger, Das Finanzstrafgesetz mit Kommentar (1990)

Stahl, Selbstanzeige – Unter Berücksichtigung des Schwarzgeldbekämpfungsgesetzes und des deutsch-schweizerischen Steuerabkommens I³ (2011)

Stahlschmidt, Steuerstrafrecht – Eine systematische Darstellung mit anschaulichen Beispielen und Abbildungen (2003)

Dorazil/Harbach in *Tannert*, Finanzstrafgesetz (2012)

18.3. Artikel

AbgÄG 2012 – Neuregelung für Umsatzsteuerjahreserklärung als Selbstanzeige, RWP 2013, 31

Alvermann, Die verdeckte Stellvertretung bei der Selbstanzeige – Chancen und Risiken, Stbg 2008, 544

Bergmann/Rebisant, Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010 – Alle Änderungen im Detail, SWK 2011, 375

Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, § 29 FinStrG: Selbstanzeige, SWK 2010, 36

Dannecker/Kert, Verfolgungshandlungen als Ausschlussgrund für die Selbstanzeige, taxlex 2006, 656

Die Selbstanzeige im Finanzstrafgesetz, RdW 1984, 291

Eckhard, Aktuelle Entscheiden des OGH zum Finanzstrafrecht, VWT 1998 H 3, 30

Ehrke-Rabel/Ritz, Verbindliche „Rulings“ im Steuerrecht, RdW 2010, 659

Fellner, Abgabenstrafrecht – Methodische und technische Mängel, RdW 2008, 238

Fellner, Steuerabkommen mit der Schweiz – Strafamnestie verfassungswidrig? RdW 2012, 300

Jirousek, Das Steuerabkommen mit der Schweiz, SWI 2012, 203

Kotschnigg, Selbstanzeige ohne Wirkung für den Auftraggeber? RdW 2007, 62

Legalisierung unversteuerten Vermögens – Das Steuerabkommen mit der Schweiz: BMF-Information über die wesentlichen Regelungsinhalte, SWK 2012, 649

Mösbauer, Die Bekanntgabe der Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens als Sperre für die Straffreiheit nach § 371 AO, DStZ 1999, 354

Plückhahn, Finanzvergehen bei der Umsatzsteuer – Unterschiedliche Rechtsfolgen bei Vorauszahlungen und bei Jahresrestschulden, SWK 1986 A V 23

Plückhahn/Schrottmeyer, Selbstanzeige und Verjährung – Für welchen Zeitraum ist Selbstanzeige zu erstatten? SWK 2009, 50

Richtlinien zu Advance Ruling (Auskunftsbescheid), ARD 6128/2011

Schmutzer, Selbstanzeige eines Verbandes, UFS Journal 2009, 188

Schmutzer/Schrottmeyer, Selbstanzeige bei Selbstbemessungsabgaben – Fallbeispiel zu Umsatzsteuervoranmeldungsdelikten, SWK 2010, 810

Schrottmeyer, UFS anerkennt Jahresumsatzsteuererklärungen nicht als konkludente Selbstanzeigen und verschärft Täternennung – Kritische Auseinandersetzung mit dieser Judikatur, SWK 2010, 759

Schrottmeyer/Plückhahn, Änderungen bei der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG – „Klarstellungen“ bei der Schadensgutmachung, Umsatzsteuerjahreserklärungen als Selbstanzeige, SWK 2013, 135

Schrottmeyer/Plückhahn, Änderungen bei der Selbstanzeige gemäß § 29 FinStrG, SWK 2013, 135

Schuhmann, Zur Selbstanzeige bei der Umsatzsteuer, wistra 1994, 253

Vogelberg, Die Selbstanzeige im Steuerstraft- und Steuerordnungswidrigkeitenrecht, NWB, Beilage 2/1994

Walzel, Keine schlüssige Täterbenennung bei der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG – Mündliches Vorbringen kann mangelhafte schriftliche Selbstanzeige sanieren, SWK 2006, 648

Wolf, Praxisfallen bei Selbstanzeigen, FJ 2000, 294

18.4. Stellungnahmen

Leitner/Plückhahn, Aktuelle Fragen zur Selbstanzeige, Gelber Brief Nr 193 des Instituts für Finanzwissenschaft und Steuerrecht (1998)

Stellungnahme der Kammer für Wirtschaftstreuhänder vom 16.8.2012 betreffend das AÄG 2012

18.5. Richtlinien und Erlässe

https://www.bmf.gv.at/Steuern/Bürgerinformation/Finanzstrafverfahren/SchlechtesGewissenW_7137/_start.htm

UStR, Umsatzsteuerrichtlinien 2000

RAE, Richtlinien für die Abgabeneinhebung

BMF 19.12.1975, 222.927-III/9/75

BMF 18.10.2005, 05 2202/1-IV/5/03

BMF 06.04.2006, 010103/0023-VI/2006

BMF 02.03.2011, BMF-010103/0035-VI/2011

BMF 17.12.2012, 010106/0031-IV/2/2012

18.6. Entscheidungen

18.6.1. Judikatur des OGH

OGH 25.11.1969, 10 Os 127/69

OGH 17.02.1978, 9 Os 204/77

OGH 18.10.1984, 83/15/0161

OGH 17.10.1985, 13 Os 150/85

OGH 20.10.1987, 15 Os 126/87

OGH 15.12.1988, 12 Os 98/88

OGH 18.10.1990, 12 Os 115/90

OGH 05.03.1996, 14 Os 80/95

OGH 05.12.1996, 15 Os 97/76

OGH 29.07.1997, 14 Os 204/96

OGH 14.10.1997, 11 Os 51/97

OGH 02.04.1998, 15 Os 26/98

OGH 25.08.1998, 11 Os 41/98

OGH 27.08.1998, 12 Os 41/98

OGH 01.10.1998, 15 Os 87/98

OGH 24.06.1999, 11 Os 49/99

OGH 25.05.2000, 1 Ob 46/00x

OGH 09.11.2000, 15 Os 121/00

OGH 27.03.2001, 14 Os 71/00

OGH 20.06.2002, 12 Os 57/01
OGH 10.09.2002, 14 Os 6/02
OGH 17.12.2003, 99/13/0083
OGH 12.02.2004, 12 Os 95/02
OGH 15.02.2006, 13 Os 3/06z
OGH 01.01.2008, 13 Os 76/08p

18.6.2. Judikatur des UFS

UFS 17.02.2003, FSRV/0093-W/02
UFS 03.04.2003, FSRV/0057-W/02
UFS 20.05.2003, FSRV/0061-W/02
UFS 30.05.2003, FSRV/0017-W/02
UFS 06.06.2003, FSRV/0003-L/03
UFS 04.07.2003, FSRV/0005-G/02
UFS 07.07.2003, FSRV/0007-G/03
UFS 20.08.2003, FSRV/0020-S/03
UFS 22.09.2003, FSRV/0032-L/03
UFS 22.09.2003, FSRV/0014-G/03
UFS 25.09.2003, FSRV/0054-I/02
UFS 24.10.2003, FSRV/0020-I/02
UFS 05.11.2003, FSRV/0027-I/02
UFS 11.11.2003, FSRV/0014-G/03
UFS 14.11.2003, FSRV/0017-I/02
UFS 15.01.2004, FSRV/0060-W/02
UFS 27.02.2004, FSRV/0137-W/03
UFS 25.03.2004, FSRV/0041-I/02
UFS 04.05.2004, FSRV/0150-W/03
UFS 06.05.2004, FSRV/0038-W/04
UFS 14.06.2004, FSRV/0023-I/04
UFS 24.06.2004, FSRV/0048-W/02
UFS 25.06.2004, FSRV/0047-S/03
UFS 28.06.2004, FSRV/0038-S/03
UFS 30.07.2004, FSRV/0042-I/02

UFS 08.09.2004, FSRV/0009-I/04
UFS 10.09.2004, FSRV/0006-W/04
UFS 05.10.2004, FSRV/0035-L/04
UFS 17.11.2004, FSRV/0053-I/04
UFS 19.11.2004, FSRV/0046-W/03
UFS 07.12.2004, FSRV/0135-W/04
UFS 18.01.2005, FSRV/0129-W/04
UFS 28.01.2005, FSRV/0083-W/04
UFS 15.02.2005, FSRV/0001-W/05
UFS 09.03.2005, FSRV/0060-I/02
UFS 17.03.2005, FSRV/0058-I/04
UFS 22.03.2005, FSRV/0009-F/04
UFS 23.03.2006, FSRV/0007-F/06
UFS 11.04.2005, FSRV/0106-L/04
UFS 17.06.2005, FSRV/0056-I/04
UFS 23.06.2005, FSRV/0078-L/03
UFS 18.08.2005, FSRV/0020-I/05
UFS 25.08.2005, FSRV/0026-I/05
UFS 04.10.2005, FSRV/0005-F/05
UFS 17.01.2006, FSRV/0103-W/04
UFS 09.02.2006, FSRV/0040-L/05
UFS 01.03.2006, FSRV/0002-G/06
UFS 10.03.2006, FSRV/0061-L/05
UFS 23.03.2006, FSRV/0007-F/06
UFS 20.04.2006, FSRV/0087-L/04
UFS 25.04.2006, FSRV/0038-L/07
UFS 12.05.2006, FSRV/0057-W/05
UFS 01.06.2006, FSRV/0152-W/03
UFS 12.06.2006, FSRV/0025-I/05
UFS 12.09.2006, FSRV/0044-W/06
UFS 11.12.2006, FSRV/0017-I/06
UFS 13.02.2007, FSRV/0111-W/06
UFS 23.02.2007, FSRV/0036-L/06
UFS 14.03.2007, FSRV/0052-L/06

UFS 20.03.2007, FSRV/0003-F/07
UFS 27.04.2007, FSRV/0083-L/06
UFS 21.06.2007, FSRV/0003-G/07
UFS 23.07.2007, FSRV/0056-L/06
UFS 11.09.2007, FSRV/0040-W/07
UFS 22.10.2007, FSRV/0003-I/07
UFS 11.12.2007, FSRV/0103-W/07
UFS 06.02.2008, FSRV/0036-I/05
UFS 08.02.2008, FSRV/0107-L/06
UFS 25.03.2008, FSRV/0071-L/07
UFS 28.03.2008, FSRV/0006-L/07
UFS 15.05.2008, FSRV/0024-G/08
UFS 25.07.2008, FSRV/0011-L/08
UFS 18.08.2008, FSRV/0148-W/07
UFS 11.09.2008, FSRV/0016-K/07
UFS 22.09.2008, FSRV/0038-L/07
UFS 14.10.2008, FSRV/0022-W/08
UFS 05.12.2008, FSRV/0017-W/08
UFS 12.01.2009, FSRV/0018-W/08
UFS 09.02.2010, FSRV/0087-W/09
UFS 24.03.2009, FSRV/0013-L/07
UFS 24.03.2009, FSRV/0039-S/08
UFS 26.03.2009, FSRV/0038-G/08
UFS 23.04.2009, FSRV/0148-W/08
UFS 03.08.2009, FSRV/0043-L/08
UFS 08.09.2009, FSRV/0074-W/09
UFS 09.10.2009, FSRV/0019-W/09
UFS 13.10.2009, FSRV/0020-W/09
UFS 10.11.2009, FSRV/0039-W/09
UFS 10.12.2009, FSRV/0048-L/09
UFS 21.12.2009, FSRV/0019-S/09
UFS 14.01.2010, FSRV/0005-K/09
UFS 15.01.2010, FSRV/0060-L/08
UFS 18.02.2010, FSRV/0098-L/06

UFS 13.04.2010, FSRV/0111-W/09
UFS 29.04.2010, FSRV/0033-L/09
UFS 20.08.2010, FSRV/0021-L/09
UFS 26.08.2010, FSRV/0026-L/09
UFS 01.10.2010, FSRV/0023-F/10
UFS 13.10.2010, FSRV/0057-L/10
UFS 14.10.2010, FSRV/0014-I/09
UFS 18.10.2010, FSRV/0062-L/09
UFS 11.11.2010, FSRV/0057-L/09
UFS 14.12.2010, FSRV/0010-I/10
UFS 28.12.2010, FSRV/0034-I/10
UFS 29.04.2010, FSRV/0033-L/09
UFS 18.11.2010, FSRV/0062-L/09
UFS 01.02.2011, FSRV/0063-L/09
UFS 08.03.2011, FSRV/0091-W/10
UFS 14.06.2011, FSRV/0183-W/10
UFS 29.07.2011, FSRV/0026-L/10
UFS 26.08.2010, FSRV/0026-L/09
UFS 29.08.2011, FSRV/0117-L/10
UFS 02.09.2011, FSRV/0054-L/10
UFS 26.01.2012, FSRV/0078-L/10
UFS 10.04.2012, FSRV/0089-L/10
UFS 16.04.2012, FSRV/0099-L/10
UFS 03.05.2012, FSRV/0012-S/10
UFS 10.07.2012, FSRV/0101-L/10
UFS 23.07.2012, FSRV/0030-I/10
UFS 12.09.2012, FSRV/0009-W/12
UFS 02.10.2012, FSRV/0155-W/10
UFS 11.10.2012, FSRV/0007-W/11
UFS 15.11.2012, FSRV/0011-I/11
UFS 06.12.2012, FSRV/0016-I/10
UFS 11.12.2012, FSRV/0052-W/12
UFS 27.12.2012, FSRV/0027-I/10
UFS 04.02.2013, FSRV/0001-K/12

UFS 15.02.2013, FSRV/0016-S/10

UFS 26.06.2013, FSRV/0177-W/10

18.6.3. Judikatur des VfGH

VfGH 03.07.1965, B 59/64

VfGH 16.10.1997, B5552/94, B848/94

VfSlg 11829/1988

VfSlg 12454/1990

18.6.4. Judikatur des VwGH

VwGH 22.10.1981, 2524/80

VwGH 08.04.1983, 81/17/0199

VwGH 26.09.1984, 84/14/0012

VwGH 18.10.1984, 83/15/0161

VwGH 22.01.1985, 84/14/0072

VwGH 05.03.1990, 88/15/0048

VwGH 15.05.1990, 90/05/0074

VwGH 29.09.1993, 89/13/0159

VwGH 17.03.1994, 90/14/0046

VwGH 14.04.1993, 92/13/0278

VwGH 29.09.1993, 89/13/0159

VwGH 18.01.1996, 93/15/0170

VwGH 05.12.1996, 15 Os 97/96

VwGH 25.08.1998, 11 Os 41/98

VwGH 27.02.2000, 97/15/0170

VwGH 28.02.2000, 99/17/0323

VwGH 29.11.2000, 2000/13/0207

VwGH 05.04.2001, 98/15/0158

VwGH 27.02.2002, 2001/13/0297

VwGH 25.04.2002, 2000/15/0084

VwGH 20.01.2003, 2002/17/0062

VwGH 26.11.2003, 2000/13/0072

VwGH 17.12.2003, 99/13/0083

VwGH 24.06.2004, 2001/15/0134

VwGH 20.10.2004, 2002/14/0060

VwGH 15.06.2005, 2002/13/0048

VwGH 20.09.2006, 2006/14/0046

VwGH 08.02.2007, 2006/15/0252

18.6.5. Judikatur des deutschen BGH

BGH 13.11.1952, 3 StR 398/52

BGH 18.10.1956, 4 StR 166/55

BGH 11.11.1958, 1 StR 370/58

BGH 25.09.1959, 4 StR 332/59

BGH 20.07.1965, 1 StR 95/65

BGH 14.12.1976, 1 StR 196/76

BGH 24.10.1984, 3 StR 315/84

BGH 08.11.1989, 3 StR 249/89

BGH 10.10.1990, 1 StE 8/89

BGH 24.10.1990, 3 StR 16/90

BGH 19.03.1991, 5 StR 516/90

BGH 13.10.1992, 5 StR 253/92

BGH 21.06.1994, 5 StR 105/94

BGH 13.10.1998, 5 StR 392/98

BGH 22.05.2003, 5 StR 520/02

BGH 18.06.2003, 5 StR 489/02

BGH 05.05.2004, 5 StR 548/03

BGH 16.06.2005, 5 StR 118/05

BGH 02.12.2008, 1 StR 344/08

BGH 20.05.2010, 1 StR 577/09

18.6.6. Rechtsprechung der OLG – Deutschland

OLG Hamburg 21.11.1985, 1 Ss 108/85

OLG Hamburg, 12.02.1985, 1 Ss 191/84

18.6.7. Rechtsprechung der KG – Deutschland

KG 07.05.1992, 2 Ss 33/92 – 4 Ws (B) 48/92

18.6.8. Rechtsprechung der Landesgerichte – Deutschland

LG Stuttgart 21.08.1989, 10 Kls 137/88

ANHANG**ZUSAMMENFASSUNG**

§ 29 FinStrG stellt einen besonderen Strafaufhebungsgrund dar, der unter gewissen Voraussetzungen strafbefreiende Wirkung hinsichtlich Finanzvergehen im Sinne des FinStrG entfaltet. Als inhaltliche Voraussetzung erfordert § 29 das Vorliegen einer Darlegung der Verfehlung, der Offenlegung der für die Abgabensfestsetzung bedeutsamen Umstände sowie die Nennung aller an der Tat beteiligten Personen. Die Darlegung der Verfehlung unterscheidet sich dabei insofern von der Offenlegung, als erstere die Individualisierung des Delikts samt Beschreibung der eingestandenen Fehler bedeutet, während die Offenlegung der für die Abgabensfestsetzung bedeutsamen Umstände der nachträglichen Entsprechung der abgabenrechtlichen Pflichten nach den §§ 119 ff BAO entspricht, wodurch die Übermittlung der richtigen Bemessungsgrundlagen zu erfolgen hat.

Bei Verkürzungsdelikten hat die Darlegung der Verfehlung schließlich folgenden vier inhaltlichen Angaben gerecht zu werden: der Tatsache, dass es zu einer Verkürzung gekommen und durch welche Vorgänge diese zustande gekommen ist, außerdem der Angabe der betroffenen Abgabenart sowie des Hinterziehungszeitraumes. Ebenjenen Angaben hat sowohl eine ausdrückliche, als auch eine konkludente Darlegung der Verfehlung zu entsprechen.

Eine konkludente Darlegung der Verfehlung ist einerseits denkbar, indem eine berichtigte Steuererklärung eingebracht wird, aus der hervorgeht, dass es zu einem Finanzvergehen nach dem FinStrG gekommen ist, oder andererseits indem der Behörde ein Schriftsatz übermittelt wird, aus dem die Abgabenverkürzung schlüssig hervorgeht. Beide Varianten wurden auf ihre mögliche strafbefreienden Wirkung hin untersucht.

Die Einreichung einer berichtigten Steuererklärung als konkludente Darlegung der Verfehlung ist nur bei Selbstbemessungsabgaben möglich, nämlich dann, wenn eine berichtigte Umsatzsteuerjahreserklärung hinsichtlich Delikte im Voranmeldungszeitraum samt zutreffender Restschuldanzeige eingereicht wird. Dies wurde letztlich durch das Abgabenänderungsgesetz 2012 abschließend festgestellt.

ANHANG

Bei Selbstbemessungsabgaben reicht ferner die bloße Entrichtung der hinterzogenen Abgabe aus, wenn auf dem Einzahlungsabschnitt Abgabenart und Entrichtungszeitraum angegeben werden, sowie das bloße Nachreichen einer bisher pflichtwidrig nicht übermittelten Abgabenerklärung. Alle anderen Formen einer allfälligen konkludenten Darlegung der Verfehlung entfalten im Wesentlichen keine strafbefreiende Wirkung. Insbesondere die Einreichung einer berichtigten Einkommensteuererklärung erfüllt jedenfalls nicht die Anforderungen an die Darlegung der Verfehlung. Ebenso wenig eine bloß vorsorglich eingebrachte Selbstanzeige. Dies einerseits, weil mit dieser oftmals keine Verfehlung als solche dargelegt wird, und andererseits, weil gerade für diese Zwecke andere Rechtsbehelfe zur Verfügung stehen, die weit besser geeignet sind. Auch ist die Selbstanzeigebestimmung als bedingungsfeindlicher Akt anzusehen, wodurch eine „vorsorgliche“ Selbstanzeige ebenfalls ausscheidet.

In der deutschen Rechtsordnung wird hingegen gar nicht erst eine Darlegung der Verfehlung gefordert wird. Daher ist eine konkludente Selbstanzeige in Deutschland bloß durch die Übermittlung richtiger Bemessungsgrundlagen als Offenlegung der für die Festsetzung bedeutsamen Umstände möglich.

Eine konkludente Täternennung liegt vor, wenn einerseits eine berichtigte Steuererklärung eingereicht wird oder andererseits aus einer mittels Schriftsatz eingereichten Selbstanzeige sich die für das betreffende Finanzvergehen verantwortlichen Personen bloß implizit aus dem Inhalt der Erklärung ermitteln lassen. Der Abs 5 des § 29 FinStrG fordert nach Auffassung der Rechtsprechung eine ausdrückliche Täternennung. Die Möglichkeit einer konkludenten Täternennung ist daher grundsätzlich zu verneinen, obwohl dagegen möglicherweise verfassungsrechtliche Bedenken sprechen.

Im Ergebnis ist es jedenfalls zwecks Ausschluss jedweden Risikos zweckmäßig ist, eine Selbstanzeige unter Anschluss einer verbalen Darlegung des Sachverhalts und einer ausdrücklichen Täternennung vorzunehmen.

ANHANG**SUMMARY**

Based on section 29 of the Austrian Fiscal Penal Code („*Finanzstrafgesetz*“), a voluntary self-disclosure („*Selbstanzeige*“) may, under certain conditions, mean the release from penal consequences. A voluntary self-disclosure requires a detailed description of the fiscal offence („*Darlegung der Verfehlung*“), the corrected tax base and the names of all persons involved. The description of the fiscal offence needs to individualize the fiscal criminal offence, whereas the purpose of the disclosure of tax base is to enable the tax authorities to assess the respective tax liability. Furthermore, the disclosure of tax base shall fulfill the obligations of the taxable person according to sections 119 and the following of the Federal Fiscal code („*Bundesabgabenordnung*“).

In case of offences that lead to tax evasions („*Verkürzungsdelikte*“), the description of the fiscal offence requires the following informations: on the one hand, that a tax evasion occurred and which transactions have led to this tax evasion, on the other hand which type of taxation was affected and the period the evasion took place. These are the conditions an explicit voluntary self-disclosure (respectively the explicit description of the criminal offence) as well as an implied voluntary self-disclosure (respectively the implied description of the criminal offence) has to fulfill.

An implied description of the criminal offence may appear, if a corrected tax return is filed which shows the tax evasion, or by filing a document that implicitly describes the fiscal criminal offence. Both options were reviewed with respect to their possibility to release from penal consequences.

Filing a corrected tax return only leads to the desired result in case of taxes that are calculated by the taxable person himself and are paid by him without awaiting a tax assessment („*Selbstbemessungsabgaben*“), e.g. VAT (value added tax, „*Umsatzsteuer*“) or wage tax („*Lohnsteuer*“): Only in cases a corrected VAT return is filed by the tax authorities for fiscal criminal offences in the period of monthly VAT returns („*Umsatzsteuervoranmeldungen*“) and the debit of the corrected VAT return („*Umsatzsteuerjahreserklärung*“) does not show a difference compared to the corresponding monthly VAT returns, resulting in an additional VAT debt, this leads to

ANHANG

release from penal consequences. Then the filing of the annual VAT return and the immediate payment of the additional VAT debt has the same effect as a formally corrected voluntary self-disclosure by describing the facts of the case. Also the mere payment of the tax debit by declaring the type of taxation involved and the period of time as well as the late filing of a tax return lead to the requested release of penal consequences. All other options of an implicit description of the fiscal offence may result in a fiscal penalty.

In particular the mere filing of a corrected income tax return does not fulfill the requirements of the description of the fiscal offence, nor the filing of a precautionary voluntary self-disclosure („*vorsorgliche Selbstanzeige*“). Instead of a precautionary voluntary self-disclosure there are many other legal remedies that are much more promising, furthermore, the voluntary self-disclosure cannot be filed under any condition.

On the other hand, the German legal provision of the voluntary self-disclosure does not require a description of the fiscal offence. Due to this a voluntary-self disclosure may be more sufficient in Germany.

An implicit designation of all persons involved may occur if the names of the respective persons only can be seen implicitly in the document that is filed by the authorities. Section 29 paragraph 5 of the Austrian Fiscal Penal Code requires an explicit designation of the persons involved. This opinion is strongly criticised in legal literature and gives reasons for serious concerns with regard to Austrian constitutional law.

As a result it is recommended in order to eliminate any risk to file a voluntary self-disclosure explicitly.

ANHANG

Curriculum vitae

Mag. iur. Sophie Rojahn

E-Mail sophie.rojahn@gmail.com

Geburtsdatum 21. April 1989

Geburtsort Mödling

Staatsangehörigkeit Österreich/EU



Universitäre Ausbildung

Seit 2/2012 *Doktoratstudium Rechtswissenschaften an der rechtswissenschaftlichen Fakultät der Universität Wien*

Thema der Dissertation:
"Die konkludente Selbstanzeige nach § 29 FinStrG"

9/2007 – 1/2012 *Diplomstudium der Rechtswissenschaften (Mag. iur.)
Rechtswissenschaftliche Fakultät der Universität Wien*

Seminararbeiten:
"Die Wissenschaftsfreiheit nach Art 7 StGG" und
"Das Arzt-Patienten-Verhältnis im 19. Jahrhundert"

Sekundäre Schulbildung

09/1999 – 06/2007 *Sacré-Coeur Wien*

Abschluss der Matura mit ausgezeichnetem Erfolg

Berufserfahrung und gerichtliche Ausbildung

Seit 9/2013 *Gerichtspraxis im OLG Sprengel Wien*

Bezirksgericht für Handelssachen Wien
Landesgericht für Strafsachen Wiener Neustadt

9/20012 – 8/2013 *PwC Österreich GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft*

Abteilung Umsatzsteuer, Consultant

10/2009 – 8/2012 *Wolf Theiss Rechtsanwälte GmbH*

Legal Trainee