

§ 29 FinStrG**Die neue Selbstanzeige nach der FinStrG-Novelle 2010****Alle Änderungen im Detail**

VON DR. SEBASTIAN BERGMANN UND MAG. GÜNTHER R. REBISANT*)

Mit der FinStrG-Novelle 2010¹⁾ sollte insgesamt die „*Treffsicherheit und Effektivität des Finanzstrafrechtes verbessert werden*“.²⁾ Dies hat auch im Bereich der Selbstanzeige zu zahlreichen, im Folgenden näher darzustellenden Änderungen geführt. Das breite Spektrum dieser Änderungen reicht dabei von einschneidenden Verschärfungen zulasten des Täters über bloß rechtsbereinigende Klarstellungen bis hin zu Erleichterungen zugunsten des Täters. Die Neuregelungen im Zusammenhang mit der Selbstanzeige sind mit 1. 1. 2011 in Kraft getreten (vgl. § 265 Abs. 1p FinStrG) und kommen auch hinsichtlich solcher Selbstanzeigen zur Anwendung, die vor diesem Datum begangene Abgabenverkürzungen betreffen.³⁾

1. Die Neuregelungen im Detail**1.1. Zuständige Behörden**

Eine Selbstanzeige ist nur dann mit strafbefreiender Wirkung verbunden, wenn die begangene Verfehlung gegenüber einer zuständigen Behörde dargelegt wird. Durch die FinStrG-Novelle 2010 wurde der Kreis der zuständigen Behörden geändert. Während als solche nach bisheriger Rechtslage die zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften konkret örtlich und sachlich zuständigen Finanz- oder Zollämter sowie alle sachlich (nicht aber notwendigerweise auch örtlich)⁴⁾ zuständigen Finanzstrafbehörden galten (vgl. § 29 Abs. 1 FinStrG a. F.), ist nunmehr grundsätzlich *jedes* Finanzamt bzw. im Fall der Verletzung von Abgaben- oder Monopolvorschriften, deren Handhabung den Zollämtern obliegt (siehe dazu § 27 AVOG 2010), jedes Zollamt zuständige Behörde (§ 29 Abs. 1 FinStrG n. F.). Es muss daher fortan nur noch zwischen der Zuständigkeit von Finanzämtern einerseits und Zollämtern andererseits differenziert werden.⁵⁾

Durch diese Erleichterung wurde die Gefahr gemindert, dass eine Selbstanzeige nicht zur Straffreiheit, sondern zur Tatendeckung durch eine nach § 80 FinStrG anzeigepflichtige Behörde führt, weil die Verfehlung gegenüber einer unzuständigen Behörde dargelegt wurde. Dies war bisher etwa dann der Fall, wenn eine die Hinterziehung von Verkehrsteuern betreffende Selbstanzeige bei einem Finanzamt mit allgemeinem Aufgabenkreis (§ 13 AVOG 2010) ohne Verkehrsteuerzuständigkeit (vgl. § 16 AVOG 2010 a. F.)⁶⁾ eingebracht wurde, das hinsichtlich der dargelegten Verfehlung weder das für die Handhabung der verletzten Abgabenvorschriften örtlich und sachlich zuständige Finanzamt noch eine sachlich zuständige Finanzstrafbehörde (§ 58 Abs. 1 lit. f FinStrG) war.⁷⁾

Wie schon nach bisheriger Rechtslage kann auch weiterhin die Erstattung einer Selbstanzeige gegenüber einer Abgabenbehörde höherer Instanz⁸⁾ sowie gegenüber den Si-

*) Dr. Sebastian *Bergmann*, LL.M., ist Universitätsassistent am Institut für Finanzrecht, Steuerrecht und Steuerpolitik der Johannes Kepler Universität Linz. Mag. Günther R. *Rebisant* ist Rechtsanwaltsanwarter mit Schwerpunkt im Wirtschaftsstrafrecht in Wien.

¹⁾ BGBl. I Nr. 104/2010.

²⁾ EriRV 874 BlgNR 24. GP, 1.

³⁾ Vgl. ausführlich zu Rückwirkungsaspekten und zum Günstigkeitsvergleich *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, Die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, SWK-Spezial (2010) 44 f.

⁴⁾ Vgl. nur OGH 5. 12. 1996, 15 Os 97/96.

⁵⁾ Vgl. EriRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

⁶⁾ Durch die GSpG-Novelle 2008 (BGBl. I Nr. 54/2010) wurde § 16 AVOG 2010 mit Wirkung vom 1. 1. 2011 aufgehoben. Das Finanzamt für Gebühren, Verkehrsteuern und Glückspiel ist nunmehr bundesweit zuständig (§ 19 Abs. 2 AVOG 2010).

⁷⁾ Vgl. *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht³ (2008) Rz. 447; *Leitner/Plückhahn*, Finanzstrafrecht kompakt (2009) Rz. 50; *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG³ (2002) § 29 Rz. 10.

⁸⁾ Vgl. *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG³, § 29 Rz. 10.

cherheitsbehörden, der Staatsanwaltschaft oder einem Gericht⁹⁾ keine strafbefreiende Wirkung entfalten.

1.2. Entrichtung

1.2.1. Tatsächliche Entrichtung

Nach bisheriger Rechtslage mussten zur Erlangung der Straffreiheit die Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, „den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden“ (§ 29 Abs. 2 FinStrG a. F.). Diese Formulierung hat dazu geführt, dass insolvenzrechtlichen Bestimmungen Vorrang gegenüber abgabenrechtlichen Bestimmungen eingeräumt wurde.¹⁰⁾ In der Praxis hatte dies häufig zur Folge, dass die tatsächliche Schadensgutmachung aufgrund eines im Anschluss an die Erstattung einer Selbstanzeige eröffneten Insolvenzverfahrens für die Erlangung der strafbefreienden Wirkung der Selbstanzeige an Bedeutung verlor.¹¹⁾ So ordnete etwa § 53 Abs. 1 AO a. F.¹²⁾ bei einem rechtskräftig bestätigten Ausgleich hinsichtlich der Forderung auf den verkürzten Abgabebetrag eine teilweise Schuldbefreiung an, wodurch der Täter bei Erstattung einer Selbstanzeige bereits dann in vollem Umfang Straffreiheit erlangte, wenn er den reduzierten Abgabebetrag entrichtete.

Mit der FinStrG-Novelle 2010 wurde der Wortlaut des § 29 Abs. 2 FinStrG dahingehend geändert, dass die Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er zur Haftung herangezogen werden kann, nicht mehr „den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend“, sondern nunmehr „tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung“ zu entrichten sind. Nach den ErlRV soll damit fortan „das Schwergewicht auf der tatsächlichen Schadensgutmachung“ liegen.¹³⁾ Die angestrebte strafbefreiende Wirkung solle nur dann und insoweit eintreten, als die „von der Anzeige umfassten Beträge“ auch tatsächlich entrichtet werden.¹⁴⁾ Hintergrund des beabsichtigten Abstellens auf die tatsächliche Entrichtung ist den Materialien zufolge die Verbesserung der „Vollzugsgerechtigkeit“, „da das Privileg der Strafaufhebung, das dem letztlich nicht zahlenden, weil in Insolvenz geratenen Selbstanzeiger gegenüber jenem, der sich redlich, aber vergeblich um die Entrichtung der geschuldeten Abgaben bemüht, ungerechtfertigt erscheint“.¹⁵⁾ Die Entrichtung bloß eines im Insolvenzverfahren reduzierten Betrags dürfte dementsprechend nach der Intention des Gesetzgebers zur Erlangung der vollen strafbefreienden Wirkung nicht mehr ausreichend sein. Vielmehr wäre auch im Insolvenzfall der volle verkürzte Abgabebetrag zu entrichten und folglich eine Restschuldbefreiung nach der Insolvenzordnung¹⁶⁾ im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige unbeachtlich.¹⁷⁾

Als tatsächliche Entrichtung soll nicht nur die faktische Bezahlung, sondern jede effektive Vermögensverschiebung vom Selbstanzeiger an den Fiskus gelten, wie etwa die Aufrechnung mit bestehenden Abgabenguthaben. Nach den ErlRV nicht als (zur Straffreiheit führende) Entrichtung gelten sollen mangels tatsächlicher Schadensgutmachung die Löschung und Nachsicht sowie die Entlassung aus der Gesamtschuld i. S. d. §§ 235 ff. BAO.¹⁸⁾

Die Neuformulierung des § 29 Abs. 2 FinStrG dürfte somit nach den ErlRV den Zweck haben, dass etwa eine insolvenzrechtliche Restschuldbefreiung, eine Löschung und

⁹⁾ Vgl. Scheil, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (1995) Rz. 366; Schrottmeyer, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2008) Rz. 389 ff.; Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG³, § 29 Rz. 27; Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl, FinStrG-Novelle 2010, 37.

¹⁰⁾ Vgl. OGH 25. 8. 1998, 11 Os 41/98; 20. 10. 1987, 15 Os 126/87; VwGH 24. 2. 2004, 2000/14/0020; 18. 1. 1996, 93/15/0170; ErlRV 874 BlgNR 24. GP. 7; Scheil, Selbstanzeige, Rz. 600 ff.; Schrottmeyer, Selbstanzeige, Rz. 563 ff.; Seiler/Seiler, FinStrG² (2009) § 29 Rz. 27 ff.

¹¹⁾ Vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

¹²⁾ Aufgehoben durch das IRÄG 2010 (BGBl. I Nr. 29/2010).

¹³⁾ Vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

¹⁴⁾ Vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

¹⁵⁾ ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 3; AB 945 BlgNR 24. GP, 1.

¹⁶⁾ BGBl. I Nr. 29/2010.

¹⁷⁾ Zwar zeigen die ErlRV diese Konsequenz nicht ausdrücklich auf, sie lässt sich aber aus der Kritik an der bisherigen Rechtslage ableiten (vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7).

¹⁸⁾ Vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7; vgl. auch Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl, FinStrG-Novelle 2010, 39.

Nachsicht oder eine Entlassung aus der Gesamtschuld im Zusammenhang mit einer Selbstanzeige ohne Bedeutung sein sollen, weshalb auch diesfalls die verkürzten Abgabenbeträge jeweils in voller Höhe zu entrichten wären, um volle Straffreiheit zu erlangen. Ob dies mit der vorgenommenen Änderung des § 29 Abs. 2 FinStrG tatsächlich erreicht wird, erscheint jedoch fraglich. Zwar werden die von den angeführten Vorgängen umfassten Beträge nicht „*tatsächlich mit schuldbefreiender Wirkung*“ entrichtet. Eine solche Entrichtung ist jedoch nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut nur dann und insoweit erforderlich, als die Beträge „*vom Anzeiger geschuldet werden*“ oder dieser für die Beträge „*zur Haftung herangezogen werden kann*“. Wenn aber etwa nach einer Restschuldbefreiung entsprechend den insolvenzrechtlichen Bestimmungen,¹⁹⁾ nach einer Löschung und Nachsicht entsprechend § 235 Abs. 2, § 236 Abs. 3 BAO²⁰⁾ oder nach einer Entlassung aus der Gesamtschuld entsprechend § 237 Abs. 1 BAO²¹⁾ der Abgabenanspruch gegenüber dem Anzeiger (zumindest teilweise) erlischt, wird der Betrag insoweit vom Anzeiger weder geschuldet, noch kann er dafür zur Haftung herangezogen werden. Eine tatsächliche Entrichtung mit schuldbefreiender Wirkung ist daher insoweit weder notwendig noch möglich, weshalb eine Nichtentrichtung dieses Betrags der Erlangung der Straffreiheit durch eine Selbstanzeige nicht entgegenstehen kann.

Selbst die ErlRV halten ausdrücklich fest, dass sich die Pflicht zur Entrichtung nur auf Beträge beziehe, die auch geschuldet werden.²²⁾ Als Beispiel führen sie an, dass Abgaben, die wegen eingetretener Verjährung nicht mehr festgesetzt werden können, auch nach neuer Rechtslage nicht zu entrichten sind. Das ist insofern bemerkenswert, als bei der Verjährung (im Gegensatz zur Restschuldbefreiung, Löschung und Nachsicht sowie Entlassung aus einer Gesamtschuld) die Abgabe weiterhin geschuldet wird; sie kann bloß nicht mehr festgesetzt werden.²³⁾

1.2.2. Frist

Zum vormaligen Wortlaut des § 29 Abs. 2 Satz 1 FinStrG a. F., wonach Straffreiheit nur insoweit eintrat, als die Beträge „*den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet*“ wurden, sind hinsichtlich der Frist, in der die Entrichtung der Beträge erfolgen musste, unterschiedliche Auffassungen vertreten worden.²⁴⁾ Mit der FinStrG-Novelle 2010 wurde der diesbezügliche Interpretationsspielraum beseitigt. § 29 Abs. 2 Satz 1 FinStrG n. F. ordnet nunmehr ausdrücklich an, dass die Entrichtung „*binnen einer Frist von einem Monat*“ zu erfolgen hat. Bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) beginnt die Monatsfrist mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrags an den Anzeiger²⁵⁾ zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden (§ 29 Abs. 2 Satz 2 FinStrG n. F.). Durch die Aufnahme des Hinweises auf § 212 BAO in den Gesetzestext soll zum Ausdruck gebracht werden, dass Zahlungserleichterungen nur förmlich mit Bescheid erteilt werden können.²⁶⁾

An der Tatsache, dass Selbstberechnungsabgaben binnen Monatsfrist nach der Selbstanzeige zu entrichten sind, dürfte in Hinblick auf den neuen, eindeutigen Gesetzeswortlaut auch die gegebenenfalls mögliche Festsetzung einer verkürzten Selbstberechnungsabgabe mit Bescheid (vgl. § 201 BAO, § 21 Abs. 3 UStG)²⁷⁾ nichts ändern.

¹⁹⁾ Vgl. bereits zur alten Rechtslage Scheil, Selbstanzeige, Rz. 604 ff.; Schrottmeyer, Selbstanzeige, Rz. 563 ff.; Seiler/Seiler, FinStrG³, § 29 Rz. 27.

²⁰⁾ Vgl. bereits zur alten Rechtslage Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG³, § 29 Rz. 12; Ritz, BAO³ (2005) § 235 Rz. 10, § 236 Rz. 25; Scheil, Selbstanzeige, Rz. 595 ff.; Schrottmeyer, Selbstanzeige, Rz. 550 ff., insb. 557 und 561; a. A. Seiler/Seiler, FinStrG², § 29 Rz. 18.

²¹⁾ Vgl. bereits zur alten Rechtslage Scheil, Selbstanzeige, Rz. 595 ff.

²²⁾ Vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

²³⁾ Vgl. VwGH 3. 5. 2000, 97/13/0202; Schrottmeyer, Selbstanzeige, Rz. 577 ff.; Stoll, BAO (1994) 2159; Ritz, BAO³, § 207 Rz. 2.

²⁴⁾ Vgl. nur Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG³, § 29 Rz. 11 ff.; Scheil, Selbstanzeige, Rz. 559 ff.; Schrottmeyer, Selbstanzeige, Rz. 478 ff.; Seiler/Seiler, FinStrG², § 29 Rz. 17 ff.

²⁵⁾ Vgl. dazu ausführlich Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl, FinStrG-Novelle 2010, 39.

²⁶⁾ Vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

²⁷⁾ Vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG³, § 29 Rz. 11; Schrottmeyer, Selbstanzeige, Rz. 491.

1.3. Wiederaufleben der Strafbarkeit

Der mit der FinStrG-Novelle 2010 neu hinzugefügte letzte Satz des § 29 Abs. 2 FinStrG n. F. bestimmt, dass bei ganzem oder teilweise Wiederaufleben der Abgabenschuld nach bereits erfolgter Entrichtung und infolgedessen eingetretener Straffreiheit insoweit auch die Strafbarkeit wiederauflebt. Die ErlRV verweisen auf den Fall, dass eine bereits entrichtete Abgabenschuld aufgrund einer Anfechtung nach den §§ 27 ff. IO vom Fiskus zur Insolvenzmasse zurückgezahlt werden muss.²⁸⁾ Zu einem Wiederaufleben der Strafbarkeit kommt es jedoch dann nicht, wenn die Tat bereits verjährt ist.²⁹⁾

Verfahrensrechtlich wird das Wiederaufleben der Strafbarkeit im rechtskräftig abgeschlossenen verwaltungsbehördlichen Finanzstrafverfahren durch den neu eingefügten Wiederaufnahmegrund des § 165 Abs. 1 lit. e FinStrG,³⁰⁾ im gerichtlichen Finanzstrafverfahren entsprechend der Nichteinhaltung der Vereinbarung bei der tätigen Reue nach § 167 Abs. 2 Z 2 StGB je nach Verfahrensstand durch formlose Fortsetzung nach § 193 Abs. 2 Z 1 StPO oder eine Wiederaufnahme nach § 193 Abs. 2 Z 2 oder § 352 Abs. 1 StPO umgesetzt.³¹⁾

1.4. Entdeckung von Tat und Täter

1.4.1. Entdeckung der Tat

Straffreiheit trat nach dem vormaligen Wortlaut des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG a. F. unter anderem dann nicht ein, wenn „die Tat“ zum Zeitpunkt der Selbstanzeige bereits ganz oder teilweise entdeckt war oder die Entdeckung „einer Tat“, durch die Zollvorschriften verletzt wurden, unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger jeweils bekannt war. Unter dem Begriff „Tat“ ist jener Sachverhalt zu verstehen, der rechtlich dahin zu überprüfen ist, ob er hinsichtlich eines tatbestandsmäßigen, rechtswidrigen und schuldhaften Verhaltens unter die gesetzliche Kategorie einer strafbaren Handlung fällt.³²⁾ Deshalb wurde bisher überwiegend die Auffassung vertreten, dass sich die Entdeckung der Tat nicht nur auf den objektiven Tatbestand, sondern auch auf den subjektiven Tatbestand, die Rechtswidrigkeit und die Schuld erstrecken müsse.³³⁾

Durch die FinStrG-Novelle 2010 wurde dieser „Interpretationsspielraum“ mit der Änderung des Gesetzeswortlauts auf „die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale“ und „Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale“ (§ 29 Abs. 3 lit. b FinStrG n. F.) eingeschränkt und „klargestellt“, dass „Straffreiheit durch Erstattung einer Selbstanzeige jedenfalls nicht eintritt, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige zumindest der objektive Tatbestand bereits entdeckt oder die Entdeckung des objektiven Tatbestandes unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war“.³⁴⁾ Nach den ErlRV hätte eine Erstreckung auch auf den subjektiven Tatbestand zur Folge, dass „die Ergebnisse des Untersuchungsverfahrens bereits bei Entdeckung des tatbildmäßigen [den objektiven Tatbestand erfüllenden] Sachverhalts gleichsam vorweggenommen werden müssten“.³⁵⁾

Zur Verwirkung der Straffreiheit muss der objektiv fassbare und tatsächlich wahrgenommene Sachverhalt zwingend alle objektiven Tatbestandselemente eines Finanz-

²⁸⁾ Vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

²⁹⁾ Vgl. auch ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

³⁰⁾ Vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7 und 15; vgl. auch *Brandl/Leitner/Schrottmeyer/Toifl*, FinStrG-Novelle 2010, 38.

³¹⁾ Vgl. *Kirchbacher/Presslauer* in *Höpfel/Ratz*, Wiener Kommentar zum StGB², § 167 (2009) Rz. 136; ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

³²⁾ Vgl. *Ratz* in *Höpfel/Ratz*, WK-StGB², Vorbem. §§ 28–31 (1999) Rz. 1.

³³⁾ Vgl. *Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht³, Rz. 423; *Neuner/Henzl/Neuner*, Verteidiger-Handbuch zum finanzbehördlichen Strafverfahren (1989) Rz. 7.28; *Schrottmeyer*, Selbstanzeige, Rz. 908 f.; *Seiler/Seiler*, FinStrG², § 29 Rz. 42; *Tannert*, FinStrG²² (2002) § 29 Rz. 14; VwGH 28. 9. 1998, 98/16/0142; dagegen nur auf den objektiven Tatbestand abstellend *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG³, § 29 Rz. 19; *Scheil*, Selbstanzeige, Rz. 443.

³⁴⁾ ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7. Im Ergebnis ebenso bereits zur alten Rechtslage *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG³, § 29 Rz. 19; *Scheil*, Selbstanzeige, Rz. 443.

³⁵⁾ ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

strafvergehens erfüllen. Sofern noch andere Deutungsmöglichkeiten hinsichtlich der objektiven Tatbestandsmerkmale offen sind, ist die Tat auch nach der neuen Fassung des § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG noch nicht einmal teilweise entdeckt.³⁶⁾ So kann etwa aus der bloßen Nichtabgabe einer Voranmeldung oder dem Unterbleiben einer Umsatzsteuervorauszahlung nicht auf die Verwirklichung eines Finanzstrafvergehens geschlossen werden, wenn nicht jene Umstände bekannt sind, nach denen die Verpflichtung zur Abgabe einer Voranmeldung besteht.³⁷⁾

Die Intensität des Verdachts, bei dem die Tat als entdeckt gilt, hat sich gegenüber der bisherigen Rechtslage nicht geändert. Ein begründeter Anfangsverdacht ist auch weiterhin nicht ausreichend. Der Verdacht muss sich bereits so weit verdichtet haben, dass bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestands eines Finanzvergehens wahrscheinlich ist.³⁸⁾

1.4.2. Entdeckung des Täters

Im Zusammenhang mit der nach vormaliger Rechtslage strittigen Frage, ob sich der Begriff „Tat“ neben dem objektiven Tatbestand auch auf den subjektiven Tatbestand, die Rechtswidrigkeit und die Schuld erstreckte, wurde im Schrifttum auch die Frage diskutiert, ob zur Entdeckung der Tat auch die Entdeckung des Täters notwendig war. Die Vertreter der Auffassung, dass unter der „Tat“ ein tatbestandsmäßiges, rechtswidriges und schuldhaftes Verhalten zu verstehen war, erachteten eine Tatentdeckung ohne Täterentdeckung in der Regel als nicht möglich, weil das Feststellen der Verurteilungswahrscheinlichkeit auch die Prüfung der Verdachtsmomente hinsichtlich der subjektiven Tatseite und des Verschuldens enthalte und das nur bei Kenntnis der Identität des Täters möglich sei.³⁹⁾ Dagegen wurde von jenen, die als „Tat“ nur den für den objektiven Tatbestand eines Finanzvergehens maßgeblichen Sachverhalt verstanden, konsequenterweise die Auffassung vertreten, dass für die Entdeckung der Tat die Entdeckung des Täters nicht erforderlich sei.⁴⁰⁾

Durch die nunmehrige Festlegung, dass die Entdeckung der Tat bereits hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale ausreichend ist, um die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige auszuschließen (vgl. § 29 Abs. 3 lit. b FinStrG n. F.), wurde jener Argumentation, dass die Tatentdeckung ohne Kenntnis über die Identität des Täters nicht möglich sei, die Grundlage entzogen, weil die Prüfung der Verdachtsmomente hinsichtlich der subjektiven Tatseite und des Verschuldens nicht mehr erforderlich ist. In diesem Sinn sei auch nach den ErlRV durch die Änderung des Gesetzeswortlauts „*klargestellt, dass es auf die Kenntnis über die Identität des Täters für die Tatentdeckung nicht ankommt*“.⁴¹⁾

1.5. Täternennung

Nach dem vormaligen Wortlaut des § 29 Abs. 5 FinStrG a. F. entfaltete eine Selbstanzeige nur für diejenigen Personen strafbefreiende Wirkung, „für die sie erstattet“ wurde. Durch die FinStrG-Novelle 2010 wurde „klargestellt“,⁴²⁾ dass eine Selbstanzeige auch für den Anzeiger selbst, somit nunmehr „für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird“, wirksam ist. Nach den ErlRV erschien dies „angesichts einer sich abzeichnenden Judikatur des UFS erforderlich, der die Täternennung auch für den Anzeiger selbst verlangt“.⁴³⁾ Zwar geht aus den ErlRV nicht hervor, auf welche konkreten Entscheidungen des UFS reagiert werden sollte, doch

³⁶⁾ Vgl. in diesem Sinne schon zur bisherigen Rechtslage OGH 25. 8. 1998, 11 Os 41/98; VwGH 21. 3. 2002, 2001/16/0471; Schrottmeyer, Selbstanzeige, Rz. 910; Seiler/Seiler, FinStrG², § 29 Rz. 42.

³⁷⁾ Vgl. OGH 25. 8. 1998, 11 Os 41/98.

³⁸⁾ Vgl. OGH 25. 8. 1998, 11 Os 41/98; Scheil, Selbstanzeige, Rz. 448 f.; Schrottmeyer, Selbstanzeige, Rz. 910 ff.; Seiler/Seiler, FinStrG², § 29 Rz. 42.

³⁹⁾ Schrottmeyer, Selbstanzeige, Rz. 941; Leitner/Toifl/Brandl, Finanzstrafrecht³, Rz. 428.

⁴⁰⁾ Vgl. Reger/Hacker/Kneidinger, FinStrG³, § 29 Rz. 19; Scheil, Selbstanzeige, Rz. 447 f.; Plückhahn in Schrottmeyer, Selbstanzeige, Rz. 944.

⁴¹⁾ ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

⁴²⁾ ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

⁴³⁾ ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

dürfte wohl vorrangig die Judikatur im Zusammenhang mit von Geschäftsführern im Namen der geleiteten Gesellschaften eingebrachten Selbstanzeigen Hintergrund der Neuregelung gewesen sein.⁴⁴⁾ So hat der UFS etwa bei einer von einem Geschäftsführer im Namen der geleiteten GmbH erstatteten Selbstanzeige trotz der Wortfolge „*Ich erstatte hiermit Selbstanzeige*“ und der Unterzeichnung der Selbstanzeige mit dem Namen des Geschäftsführers eine ordnungsgemäße Täternennung für die Person des Geschäftsführers selbst verneint.⁴⁵⁾

Aus diesem Kontext ergibt sich u. E., dass unter dem „*Anzeiger*“ i. S. d. § 29 Abs. 5 FinStrG n. F. diejenige *physische Person* zu verstehen sein dürfte, welche die Selbstanzeige *faktisch* erstattet hat. Ein formaljuristisches Verständnis des Anzeigerbegriffs würde der Intention des Gesetzgebers, auf die jüngste, offenbar unerwünschte Rechtsprechung des UFS reagieren zu wollen, hingegen zuwiderlaufen, weil in den betreffenden Fällen die Selbstanzeigen durch die Geschäftsführer jeweils *im Namen* der geleiteten Gesellschaft eingebracht wurden, somit also formal die Gesellschaft als Anzeiger anzusehen gewesen wäre.⁴⁶⁾

Keine die Person des Geschäftsführers betreffenden Auswirkungen dürfte der neue § 29 Abs. 5 FinStrG hingegen auf jene ähnlich gelagerten Fälle haben, in denen eine im Namen einer Gesellschaft erstattete Selbstanzeige nicht durch deren Geschäftsführer selbst, sondern durch einen Dritten – regelmäßig ein berufsmäßiger Parteienvertreter – eingebracht wird, ohne dass der Geschäftsführer dabei in der Selbstanzeige ausdrücklich als Täter genannt wird.⁴⁷⁾ Faktischer Anzeiger ist dann der Dritte, nicht aber (auch) der Geschäftsführer. Gegen eine Miterfassung des Geschäftsführers unter dem Anzeigerbegriff sprechen auch die ErlRV, wonach mit dem neuen § 29 Abs. 5 FinStrG nur auf die „*sich abzeichnende*“ UFS-Rechtsprechung reagiert werden sollte.⁴⁸⁾ Denn zu solchen Fällen besteht (anders als zu jenen betreffend die Einbringung der Selbstanzeige durch den Geschäftsführer selbst) bereits eine reichhaltige VwGH-Rechtsprechung.⁴⁹⁾ Im Ergebnis ist diese abweichende Behandlung gegenüber den in der wirtschaftlichen Realität ähnlich gelagerten Fällen, in denen der Geschäftsführer selbst als Anzeiger fungiert, freilich unbefriedigend.

1.6. Abgabenerhöhung infolge neuerlicher Selbstanzeige

Der mit der FinStrG-Novelle 2010 neu eingefügte § 29 Abs. 6 FinStrG sieht für jene Fälle, in denen hinsichtlich desselben Abgabenanspruchs (mit Ausnahme von Vorauszahlungen) bereits eine Selbstanzeige erstattet wurde, als zusätzliche Voraussetzung für den Eintritt der strafbefreienden Wirkung einer neuerlichen Selbstanzeige vor, dass eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung i. H. v. 25 % des sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrags rechtzeitig (i. S. d. Fristenregelung des § 29 Abs. 2 FinStrG) entrichtet wird. Unter dem als Bemessungsgrundlage heranzuziehenden Mehrbetrag ist die Differenz zwischen den in der neuerlichen Selbstanzeige und der vorangegangenen Selbstanzeige dargelegten Beträgen zu verstehen. Soweit in dem Mehrbetrag Vorauszahlungen enthalten sind, ist die Bemessungsgrundlage um diese zu kürzen.

Zweck des neuen § 29 Abs. 6 FinStrG ist es, Selbstanzeiger dazu anzuregen, bereits bei der ersten Selbstanzeige eine vollständige Offenlegung ihrer Verfehlungen vorzunehm-

⁴⁴⁾ Vgl. UFS 9. 2. 2010, FSRV/0116-W/09; 9. 2. 2010, FSRV/0087-W/09; 25. 3. 2008, FSRV/0071-L/07.

⁴⁵⁾ UFS 9. 2. 2010, FSRV/0116-W/09; kritisch *Leitner/Brandl*, Finanzstrafrechtlicher Rechtsprechungs- und Literaturüberblick mit Anmerkungen, taxlex 2010, 274 (277 f.).

⁴⁶⁾ Dass sich die Gesellschaften dabei ihrer Geschäftsführer bedienen mussten, kann ihrer Qualifikation als formale Anzeiger nicht abträglich sein. Als von der Rechtsordnung künstlich geschaffene Rechtsgestalten können Gesellschaften immer nur durch physische Personen handeln.

⁴⁷⁾ Vgl. jüngst UFS 10. 11. 2009, FSRV/0039-W/09; 23. 4. 2009, FSRV/0148-W/08; 23. 4. 2009, FSRV/0149-W/08; 12. 1. 2009, FSRV/0018-W/08; 14. 10. 2008, FSRV/0022-W/08.

⁴⁸⁾ ErlRV 874 B1gNR 24. GP, 7.

⁴⁹⁾ Vgl. VwGH 20. 9. 2006, 2006/14/0046; 24. 6. 2004, 2001/15/0134; 27. 2. 2002, 2001/13/0297; 29. 11. 2000, 2000/13/0207; 26. 9. 1984, 84/13/0012.

men.⁵⁰⁾ Einem Taktieren im Zug der Erstattung der Selbstanzeige soll damit entgegenge-
wirkt werden.⁵¹⁾ Da sich die Abgabenerhöhung jedoch auch bei mehr als zwei hinter-
einander erstatteten Selbstanzeigen jeweils nur von der Differenz der in der neuerlichen
und der unmittelbar vorangegangenen Selbstanzeige dargelegten Beträge bemisst, somit
im Zug vorangegangener Selbstanzeigen bereits allfällig entrichtete Abgabenerhöhungen
die Bemessungsgrundlage nicht erhöhen, greift der Gesetzeszweck des § 29 Abs. 6
FinStrG nur bei der ersten Selbstanzeige. Steuerpflichtige, die bereits eine Selbstanzeige
erstattet haben, werden hingegen auch durch den neuen § 29 Abs. 6 FinStrG nicht dazu
angeregt, noch nicht dargelegte Verfehlungen hinsichtlich ein und desselben Abgabenan-
spruchs vollständig in einer weiteren Selbstanzeige offenzulegen.

Unter den von § 29 Abs. 6 FinStrG ausdrücklich ausgenommenen Vorauszahlungen sind
insbesondere solche zur Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer zu verstehen.⁵²⁾
Aufgrund der Ausnahme ist im Zusammenhang mit Vorauszahlungen trotz einer allenfalls
bereits erfolgten Selbstanzeige eine weitere Selbstanzeige im Rahmen der Jahressteuer-
erklärung uneingeschränkt (ohne Erhöhung der zu entrichtenden Abgabe) möglich.⁵³⁾

Die Abgabenerhöhung infolge einer neuerlichen Selbstanzeige gilt als Nebenanspruch
i. S. d. § 3 Abs. 2 lit. c BAO (§ 29 Abs. 6 Satz 3 FinStrG). Sofern die angestrebte Straffrei-
heit aufgrund der Nichterfüllung einer der Voraussetzungen des § 29 FinStrG nicht eintritt,
entfällt auch die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung. Allenfalls bereits
entrichtete Erhöhungsbeträge sind dann gutzuschreiben (§ 29 Abs. 6 Satz 2 FinStrG).

1.7. Sonstiges

1.7.1. Verfall von Monopolgegenständen

Nach § 29 Abs. 4 Satz 1 FinStrG ist ungeachtet der infolge einer Selbstanzeige eintre-
tenden Straffreiheit auf den Verfall bestimmter Gegenstände zu erkennen. Nach der
bisherigen Fassung waren davon neben „*Monopolgegenständen (Gegenstände des Al-
koholmonopols, Salz, Gegenständen des Tabakmonopols)*“ auch die in „*§ 39 Abs. 2 ge-
nannten Gegenstände*“ betroffen. Mit der nunmehrigen Neuformulierung (wonach auf
den Verfall von „*Monopolgegenständen*“ zu erkennen ist) wurde dem Wegfall des Salz-
monopols⁵⁴⁾ und des Alkoholmonopols⁵⁵⁾ sowie der Abschaffung von Stempelwertzei-
chen⁵⁶⁾ i. S. d. § 39 Abs. 2 FinStrG a. F. Rechnung getragen.⁵⁷⁾ Zu einer materiellen
Änderung der Rechtslage führt die Neuformulierung nicht. Als betroffene Gegenstände
kommen wie schon bisher nur noch solche des Tabakmonopols in Betracht.⁵⁸⁾

1.7.2. Kommunalsteuer

Da die KommSt grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich des FinStrG fällt (vgl.
§ 2 Abs. 1 FinStrG), war es nach bisheriger Rechtslage bei Verkürzungen von KommSt
nicht möglich, eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung zu erstatten.⁵⁹⁾ Durch
die FinStrG-Novelle 2010 wurde § 254 Abs. 1 FinStrG nunmehr dahingehend geändert,
dass § 29 FinStrG wie schon bisher⁶⁰⁾ im Bereich des landesgesetzlichen Abgaben-
strafrechts fortan auch im Bereich des „*kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts*“ An-
wendung finden soll, um „*auch für diese bundesgesetzlich geregelten Tatbestände die
gleichen rechtlichen Rahmenbedingungen wie für das landesgesetzliche Abgaben-
strafrecht zu schaffen*“.⁶¹⁾

⁵⁰⁾ ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 8.

⁵¹⁾ Vgl. *Kirchmayr-Schliesselberger/Achatz*, Finanzstrafgesetz-Novelle 2010: effiziente und zielgerichtete
Verfolgung von Steuerhinterziehern, taxlex 2010, 373 (373).

⁵²⁾ Vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 8.

⁵³⁾ ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 8.

⁵⁴⁾ BGBl. Nr. 518/1995.

⁵⁵⁾ BGBl. I Nr. 142/2000.

⁵⁶⁾ BGBl. I Nr. 131/2001; BGBl. I Nr. 144/2001; BGBl. II Nr. 462/2001.

⁵⁷⁾ Vgl. auch ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7.

⁵⁸⁾ Vgl. auch *Fellner*, FinStrG⁶, §§ 29 und 30 Rz. 26; *Schrottmeyer*, Selbstanzeige, Rz. 1078.

⁵⁹⁾ Vgl. *Schrottmeyer*, Selbstanzeige, Rz. 155, m. w. N.

⁶⁰⁾ Seit dem AbgVRefG, BGBl. I Nr. 20/2009.

⁶¹⁾ Vgl. ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 17.

1.7.3. Verhältnis zur Strafaufhebung in besonderen Fällen (Verkürzungszuschlag)

Durch die FinStrG-Novelle 2010 wurde mit § 30a FinStrG eine weitere Möglichkeit der Strafaufhebung geschaffen. Danach kann die Abgabenbehörde unter bestimmten Voraussetzungen eine Abgabenerhöhung i. H. v. 10 % der im Zug einer abgabenrechtlichen Überprüfungsmaßnahme festgestellten Nachforderungen festsetzen, soweit hinsichtlich der die Nachforderungen begründenden Unrichtigkeiten der Verdacht eines Finanzvergehens besteht (§ 30a Abs. 1 Satz 1 FinStrG). Werden der Verkürzungszuschlag und die Nachforderungen rechtzeitig entrichtet, tritt hinsichtlich der damit im Zusammenhang begangenen Finanzvergehen Straffreiheit ein (§ 30a Abs. 1 Satz 2 FinStrG).

Ausgeschlossen ist die Möglichkeit der Strafaufhebung durch Festsetzung eines Verkürzungszuschlags gemäß § 30a Abs. 6 FinStrG unter anderem dann, wenn hinsichtlich der betroffenen Abgaben „eine Selbstanzeige vorliegt“. Durch diesen erst im Finanzausschuss eingefügten Ausschlussgrund „soll klargestellt werden, dass eine Selbstanzeige als weitergehende Begünstigung diese Maßnahme ausschließt“.⁶²⁾ Der Wortlaut des § 30a Abs. 6 FinStrG lässt offen, ob sich der Ausschlussgrund des Vorliegens einer Selbstanzeige auf sämtliche oder nur auf mit strafbefreiender Wirkung verbundene Selbstanzeigen bezieht. Eine Beschränkung bloß auf strafbefreiende Selbstanzeigen würde dazu führen, dass der gesetzlichen Anordnung des Ausschlussgrunds wohl keine normative Bedeutung zukäme, weil sich in Fällen einer solchen Selbstanzeige mangels Fortbestehens eines Finanzvergehens die Frage eines Verkürzungszuschlags ohnedies nicht mehr stellt. Gegen ein solches enges Verständnis spricht zwar der Umstand, dass eine Bestimmung systematisch-logisch grundsätzlich nicht dahingehend ausgelegt werden soll, dass sie normativ zweck- und funktionslos ist.⁶³⁾ Für ein enges, bloß deklaratives Verständnis kann jedoch die Tatsache ins Treffen geführt werden, dass nach dem Bericht des Finanzausschusses bloß „klargestellt“ werden sollte, dass eine Selbstanzeige als „weiter gehende Begünstigung“ die Maßnahme des Verkürzungszuschlags ausschließt.⁶⁴⁾ Eine solche „weiter gehende Begünstigung“ – nämlich Straffreiheit ohne Verkürzungszuschlag – liegt bei einer Selbstanzeige nur dann vor, wenn diese zur Straffreiheit führt. Letztere Auslegungsvariante erscheint u. E. überzeugender. Eine die Festsetzung eines Verkürzungszuschlags ausschließende Selbstanzeige dürfte daher nur dann vorliegen, wenn dieser strafbefreiende Wirkung zukommt. Eine Selbstanzeige, durch die der Täter keine Straffreiheit erlangt, dürfte umgekehrt der Möglichkeit einer Strafaufhebung durch Festsetzung eines Verkürzungszuschlags nicht entgegenstehen.

2. Zusammenfassung

Mit der FinStrG-Novelle 2010 wurden im Bereich der Selbstanzeige zahlreiche Änderungen vorgenommen. Das Wiederaufleben der Strafbarkeit bei wiederauflebender Abgabenschuld, die Verwirkung der Straffreiheit bereits bei Entdeckung der Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale und die damit in Zusammenhang stehende Klarstellung, dass zur Entdeckung der Tat die Kenntnis der Identität des Täters nicht notwendig ist, sowie die Abgabenerhöhung von 25 % bei wiederholter Selbstanzeige hinsichtlich desselben Abgabenspruchs stellen dabei Verschärfungen zulasten des Täters dar. Ob das vom Gesetzgeber als zusätzliche Verschärfung angedachte Abstellen auf die tatsächliche Entrichtung des verkürzten Betrags auch im Fall einer insolvenzrechtlichen Restschuldbefreiung, einer Löschung und Nachsicht oder einer Entlassung aus der Gesamtschuld durch die Neuregelung realisiert wurde, erscheint hingegen fraglich. Zu Erleichterungen zugunsten des Täters führen die vereinfachte Behördenzuständigkeit, die festgelegte Monatsfrist zur Entrichtung der Beträge sowie die Erstreckung der Wirksamkeit der Selbstanzeige auch auf die Person des Anzeigers selbst.

⁶²⁾ AB 945 BlgNR 24. GP, 2.

⁶³⁾ Vgl. etwa *Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (1991) 444 f.

⁶⁴⁾ AB 945 BlgNR 24. GP, 2.