

Selbstanzeige nach § 29 FinStrG

Kommentar - Mit Anmerkungen von Otto Plückhahn

Bearbeitet von
Norbert Schrottmeier

3., aktualisierte Auflage 2016 2016. Buch. 392 S. Hardcover

ISBN 978 3 7073 3148 6

Format (B x L): 15,5 x 22,5 cm

Recht > Europarecht , Internationales Recht, Recht des Auslands > Recht des Auslands > Ausländisches Recht: Österreich

Zu Inhaltsverzeichnis

schnell und portofrei erhältlich bei



Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Eine **zeitliche Befristung** dieser Sperrwirkung wäre mit der primären Zielsetzung der Selbstanzeigebestimmung, nämlich dem Anreiz zur Rückkehr zur Steuerehrlichkeit und der Erschließung verborgener Steuerquellen, nicht vereinbar (Schrottmeier/Plückhahn, ÖStZ 2011, 217).

895

X. Rechtzeitigkeit: Keine Verfolgungshandlung

§ 29 Abs 3 lit a:

Straffreiheit tritt nicht ein,

a) wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs. 3) gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Hehler gesetzt waren, [...]

A. Einleitung

§ 29 Abs 3 lit a unterscheidet sich von den anderen Ausschlussgründen des § 29 Abs 3 insb im Hinblick auf die **Kenntnis des Selbstanzeigers**. Denn diese Vorschrift erfordert nur das **objektive Vorliegen einer Verfolgungshandlung** nach § 14 Abs 3 und **nicht auch die Kenntnis des Täters davon**.

896

Wenn sich herausstellt, dass die Amtshandlung, die eine Verfolgungshandlung sein sollte, keine gewesen ist („**vermeintliche Verfolgungshandlung**“), zB weil sie nicht wegen des Verdachts gegen eine individuell bestimmte Person gesetzt worden ist oder gegen eine bestimmte Person, die, wie sich später herausstellt, nicht an der Tat des Anzeigers beteiligt war, kann die Strafaufhebung nicht wegen § 29 Abs 3 lit a scheitern (Scheil, Selbstanzeige Rz 430).

897

Gleichermaßen gilt, wenn zwar die **Behörde in einer Mitteilung darauf hinweist, dass diese Handlung eine Verfolgungshandlung darstellt**, diese jedoch nicht die diesbezüglichen Voraussetzungen erfüllt (siehe Rz 1031).

Für die **Verlängerung der (abgabenrechtlichen) Bemessungsverjährungsfrist** kamen bis zur Rechtslage idFv AbgVRefG 2009 (BGBl I 20/2009) nur Amtshandlungen im Interesse der Geltendmachung von Abgabenansprüchen in Betracht (ErlRV 38 BlgNR 24. GP, 11). Im Zuge des AbgVRefG 2009 wurde § 209 Abs 1 BAO derart ergänzt, dass seit 14.1.2010 auch Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs 3, § 32 Abs 3 VStG) die abgabenrechtliche Verjährungsfrist verlängern können. Somit hat der Begriff der Verfolgungshandlung auch für die abgabenrechtliche Verjährung Relevanz.

898

Für den Bereich des **landesgesetzlichen Abgabenstrafrechts** gelten § 29 „*sinngemäß*“ und das VStG (§ 254 Abs 1). Betreffend Verfolgungshandlungen sieht § 32 VStG eine eigene Bestimmung vor, welche jedoch ähnlich § 14 Abs 3 ist. Zur Rechtzeitigkeit einer Selbstanzeige für **Vergnügungssteuer** siehe Schmutzer, BFGjournal 2014, 346.

899

B. Beginn und Ende der Sperrwirkung**1. Beginn der Sperrwirkung**

- 900 **Sobald die Voraussetzungen** einer Verfolgungshandlung gem § 14 Abs 3 **erfüllt** sind (siehe Rz 927–932), tritt diese Sperrwirkung ein. Zur **Beweiswürdigung** siehe Rz 933.

2. Ende der Sperrwirkung**a) Einleitung**

- 901 Fraglich ist, ob bzw wann diese Sperrwirkung wieder wegfällt.

Das Ende von Verfolgungshandlungen hat auch im Bereich der **finanzstrafrechtlichen Verjährung** Bedeutung. Gemäß § 31 Abs 4 lit b ist die Verjährungsfrist gehemmt, wenn gegen den Täter ein Strafverfahren bei der StA, bei Gericht, bei einer Finanzstrafbehörde oder dem BFG geführt wird. Dies ist ua der Fall, wenn beispielsweise Verfolgungshandlungen nach § 14 Abs 3 gesetzt wurden. Diese Hemmung fällt somit ua bei Beendigung der Verfolgungshandlung wieder weg (siehe dazu R/N/H/K, FinStrG⁴ § 31 Rz 15 ff). **Somit ist für Zwecke der Verjährung eindeutig, dass Verfolgungshandlungen zeitlich limitiert sind**, da eben auf die „Handlung“ abgestellt wird.

- 902 Verfolgungshandlungen iSd § 14 Abs 3 sind nach stRsp nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht des Gerichtes oder der Finanzstrafbehörde erkennen lassen, den gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat **bestehenden konkreten Verdacht** auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise **zu prüfen** (siehe im Detail dazu Rz 927–932).
- 903 Es ist daher aus der Definition der Verfolgungshandlung zu schließen, dass diese und somit auch deren Sperrwirkung grundsätzlich beendet ist, sobald die Verdachtsprüfung ohne finanzstrafrechtliche Feststellungen abgeschlossen ist. Dies entspricht auch der Zielsetzung der Selbstanzeigebestimmung, da die Behörde ab diesem Zeitpunkt ihre Ermittlungen beendet hat und somit wieder dieselbe Situation wie vor Setzung der Verfolgungshandlung eintritt.
- 904 Da die Behörde nun keine weiteren Untersuchungen mehr vornimmt und dadurch die Entdeckungswahrscheinlichkeit wieder gesunken ist, soll der Selbstanzeiger wieder motiviert werden, den Sachverhalt von sich aus offenzulegen und den Schaden zu begleichen um dafür straffrei zu werden (so auch Schrottmeier/Plückhahn, ÖStZ 2011, 217; Plückhahn Rz 905; zustimmend Lang/Hölzl in Tannert/Kotschnigg § 29 Rz 200; aA lediglich Seiler, SWK 2011, 1350f – zur berechtigten Kritik dazu siehe Leitner/Brandl, SWK 2011, 1582).

Plückhahn: Bei der Verfolgungshandlung handelt es sich definitionsgemäß um eine Amtshandlung, die als solche ein Ende hat. Sinn und Zweck der Verfolgungshandlung ist die anschließende Klärung des Sachverhalts. Insofern ist die Verfolgungshandlung als Beginn eines daran anschließenden Verfahrens anzusehen. Mit dem **Abschluss dieses Verfahrens** ist der Zweck der Verfolgungshandlung erfüllt. Damit ist auch das **Ende der Sperrwirkung anzunehmen**. Wollte man die Verfolgungshandlung isoliert ohne Verbindung mit einem anschließenden Verfahren sehen, so wäre die Sperrwirkung unbegrenzt, bzw bis zum Eintritt der Verjährung der Strafbarkeit, was wohl nicht Sinn dieser Bestimmung ist.

905

Der Beendigungszeitpunkt der Sperrwirkung ist wie folgt zu ermitteln:

b) Verwaltungsbehördliche Zuständigkeit

Bei verwaltungsbehördlicher Zuständigkeit wäre ggf das **Finanzstrafverfahren gem § 82 Abs 3 einzuleiten**. Diese Einleitung ist gem § 83 Abs 1 aktenkundig zu machen. Der Beschuldigte ist grundsätzlich davon unverzüglich **zu verständigen**; bei Verdacht eines **vorsätzlichen Finanzvergehens** (außer bei FO) hatte dies bis 1.1.2016 (siehe § 265 Abs 1x) mittels **Bescheid** zu erfolgen (§ 83 Abs 2).

906

Kann die dem Beschuldigten zur Last gelegte Tat nicht erwiesen werden oder liegt einer der in § 82 Abs 3 lit b bis e genannten Gründe vor, so hat die Finanzstrafbehörde das Strafverfahren **mit Bescheid gem § 124 wieder einzustellen**; dieser Bescheid ist auch dem Beschuldigten zuzustellen (§ 124 Abs 1). Die Verdachtsprüfung wird zwar bereits vor Bescheiderlassung beendet sein, jedoch kommt dies förmlich erst mit diesem Akt zum Ausdruck. Gleiches gilt für Einstellungen des Verfahrens mit **Erkenntnis gem § 136**.

907

Spätestens ab diesem Zeitpunkt ist somit davon auszugehen, dass die **Verdachtsprüfung und somit auch die Verfolgungshandlung abgeschlossen** ist, womit die Sperrwirkung iSd § 29 Abs 3 lit b (als auch die Hemmungswirkung der Verjährung iSd § 31 Abs 4 lit b) aufgehoben ist (*Schrottmeier/Plückhahn*, ÖStZ 2011, 218; *Plückhahn* Rz 905; zustimmend *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg* § 29 Rz 202).

908

Schwieriger ist diese Frage zu beantworten, wenn zwar Verfolgungshandlungen gesetzt, jedoch das **Strafverfahren nicht förmlich eingeleitet** wurde, da in diesem Fall auch keine formelle Einstellung erfolgt (siehe dazu *Bartalos*, ZWF 2015, 136). Oftmals werden von der Finanzstrafbehörde Vorhalte nach § 82 versendet (welche eine Verfolgungshandlung darstellen können), wobei nach deren Beantwortung keine zwingend nach außen gerichtete Reaktion seitens der Behörde vorgesehen ist.

909

Ein sicheres Zeichen der Beendigung der Verfolgungshandlung wäre ein diesbezüglicher **Vermerk im Akt** (siehe dazu *Bartalos*, ZWF 2015, 136; *R/H/N/K*, FinStrG⁴ § 31 Rz 17), welcher durch **Akteneinsicht** evident würde, womit ab dem Zeitpunkt dessen Verfassung die Sperrwirkung wieder wegfällt (*Schrottmeier/*

Plückhahn, ÖStZ 2011, 218; zustimmend *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg* § 29 Rz 202).

- 910 Im Einzelfall wäre in diesen Konstellationen jedoch noch zu prüfen, ob aufgrund der Sperrwirkung der Einstellungen noch Selbstanzeigebedarf besteht (siehe dazu auch Rz 919).

c) Gerichtliche Zuständigkeit

- 911 Bei gerichtlicher Zuständigkeit ist die StA der Herr des Ermittlungsverfahrens. Die (verwaltungsbehördlich und damit auch als Ermittlungsbehörde für die StA) zuständige Finanzstrafbehörde führt die Ermittlungen eigenständig nach den ergänzenden Bestimmungen des dritten Unterabschnittes des FinStrG (§§ 195 ff), womit grundsätzlich die **Bestimmungen der StPO** anzuwenden sind. Die nach § 50 StPO zu erfolgende **Information an den Beschuldigten** über gegen ihn geführte Ermittlungen kann eine Verfolgungshandlung nach § 14 Abs 3 darstellen. Die Finanzstrafbehörde hat die StA auf Basis der in § 100 StPO genannten Berichte zu informieren.
- 912 Der Abschlussbericht gem § 100 Abs 2 Z 4 StPO hat zu ergehen, sobald der Sachverhalt und der Tatverdacht so weit geklärt scheinen, dass eine Entscheidung der StA über Anklage, Rücktritt von Verfolgung, Einstellung oder Abbrechung des Verfahrens ergehen kann.
- 913 Der Abschlussbericht kann beispielsweise wie folgt lauten: „*Nach umfangreichen schriftlichen Stellungnahmen wurde eine Besprechung unter Beisein des Beschuldigten abgehalten, bei der sich der unmittelbare Vorwurf der Abgabenhinterziehung nicht bestätigen lassen konnte.*“
- 914 Die Ausführungen des Strafreferenten im oben genannten Abschlussbericht sind für die StA selbstverständlich nicht bindend. Solange die StA – als Herr des Ermittlungsverfahrens – jedoch noch nicht darüber entschieden hat, ist wohl davon auszugehen, dass die Sperrwirkung des § 29 Abs 3 lit a nach wie vor aktiv ist.
- 915 Die **Sperrwirkung** ist daher mit der Mitteilung der StA über die Einstellung nach § 190 StPO, welche an den Beschuldigten (§ 194 StPO) ergeht, **beendet** (*Schrottmeier/Plückhahn*, ÖStZ 2011, 218; zustimmend *Lang/Hölzl* in *Tannert/Kotschnigg* § 29 Rz 202; siehe dazu auch *Plückhahn* Rz 905).
- Auch eine **Einstellung des Ermittlungsverfahrens auf Antrag des Beschuldigten** durch das Gericht gem § 108 StPO kommt dem Ende der Verfolgungshandlung gleich (*Schrottmeier/Plückhahn*, ÖStZ 2011, 218). Dies ergibt sich auch daraus, dass das Strafverfahren gem § 1 Abs 2 StPO durch Einstellung oder Rücktritt von der Verfolgung durch die StA oder durch gerichtliche Entscheidung endet (siehe dazu *R/N/H/K*, FinStrG⁴ § 31 Rz 17).
- 916 Im Einzelfall wäre in diesen Konstellationen jedoch noch zu prüfen, ob aufgrund der Sperrwirkung der Einstellungen noch Selbstanzeigebedarf besteht (siehe dazu auch Rz 919).

C. Reichweite der Sperrwirkung

Wenn die Behörde Verfolgungshandlungen zB wegen der Verkürzung von Vermietungseinkünften für 2012 vornimmt und darüber hinaus auch Kapitaleinkünfte im gleichen Veranlagungszeitraum hinterzogen wurden, ist von zentraler Bedeutung, welche Auslegung man dem **Begriff der „Tat“** zu Grunde legt (siehe dazu Rz 934–974).

917

Unterstellt man den von der **überwiegenden Literatur vertretenen weiten Tatbegriff**, würde die Sperrwirkung generell für 2012 eintreten, somit auch für die Kapitaleinkünfte (zum Ende der Sperrwirkung siehe Rz 901–916). Bei Zugrundelegung des **engen Tatbegriffes** könnte ungeachtet der Verfolgungshandlung hinsichtlich der Vermietungseinkünfte für die Kapitaleinkünfte rechtswirksam Selbstanzeige erstattet werden.

918

Wenn die Verfolgungshandlung eine Bestrafung für die verkürzten Vermietungseinkünfte 2012 auslöste, wäre eine Selbstanzeige für gegebenenfalls im Jahr 2012 verkürzte Kapitaleinkünfte bei Zugrundelegung des vom OGH entwickelten **weiten Tatbegriffes** unter dem Gesichtspunkt „**ne bis in idem**“ nicht mehr erforderlich, soweit keine Wiederaufnahme mehr möglich wäre (siehe Rz 964–969).

919

D. Betroffener Personenkreis

Straffreiheit tritt gem § 29 Abs 3 lit a nicht ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen (§ 14 Abs 3) gegen

920

- den **Anzeiger**,
- gegen andere an der **Tat Beteiligte** oder
- gegen **Hehler**

gesetzt waren.

Beispiel

921

Der Steuerberater unterstützt seinen Klienten bei der Verkürzung dessen ESt. Damit wird der Steuerberater zum Beitragsträger. Erfolgt nun eine Verfolgungshandlung (zB Hausdurchsuchung) gegen seinen Klienten, scheidet ab diesem Zeitpunkt auch die Möglichkeit einer strafbefreien Selbstanzeige für den Steuerberater aus.

Beispiel

922

Hat ein Großhändler auf den bei ihm verbleibenden Durchschriften der Kassenrechnungen und Paragonzettel Namen und Anschriften der Kunden auf deren Wunsch vorsätzlich nicht angegeben, um den Kunden Hinterziehungen zu ermöglichen, und hat auch der Kunde die betreffenden Geschäftsvorfälle nicht verbucht, die Erlöse aus dem Verkauf der so bezogenen Waren nicht in seine Bücher aufgenommen und dadurch ESt, GewSt und USt hinterzogen, dann wirkt eine von diesem Kunden in der Folge erstattete Selbstanzeige nicht mehr strafbefreend, wenn inzwischen gegen den Großhändler oder gegen dessen Angestellte in einer diesen erkennbaren Weise eine Strafverfolgungshandlung wegen Beihilfe zur Steuerhinterziehung des Kunden gesetzt worden ist (VwGH 1.3.1963, 1361/0061).

- 923 § 29 Abs 3 lit a regelt somit selbständig und abschließend jenen Personenkreis, gegen welchen die Verfolgungshandlung gesetzt werden muss, um die Sperrwirkung auszulösen. Hinsichtlich der Verfolgungs-„Handlung“ wird auf § 14 Abs 3 verwiesen.** § 14 Abs 3 umfasst einen teilweise anderen Personenkreis, gegen welchen die Verfolgungshandlung zu setzen ist („gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigten, Beschuldigten oder Angeklagten“), damit der Rücktritt vom Versuch nicht mehr rechtzeitig wäre (siehe dazu Rz 180). Dieser ist jedoch nicht für die Sperrwirkung der Selbstanzeige maßgeblich. Es wird lediglich auf die Beschreibung der „Handlung“ verwiesen.
- 924** Für den Sperrgrund des § 29 Abs 3 lit a wäre daher eine Verfolgungshandlung gegen den **Beschuldigten**, wenn dieser nicht auch tatsächlich an der Tat beteiligt, Hehler bzw Anzeiger war, nicht schädlich. So zB, wenn sich herausstellt, dass dieser zu Unrecht als Beschuldigter angesehen wurde.

925 Beispiel

Herr A nimmt im Jahr 2012 eine von ihm erstellte Scheinrechnung von Frau B in seine Buchhaltung auf (Betriebsausgabe, Vorsteuerabzug). Diese Auswirkungen fanden auch Niederschlag in seinen eingereichten Steuererklärungen. Frau B ist in diesen Vorgang nicht involviert und hat davon keine Kenntnis. Die Finanzstrafbehörde lässt Frau B als Verdächtigte vor. Dabei handelt es sich um eine nach außen erkennbare Amtshandlung, welche grundsätzlich als Verfolgungshandlung qualifiziert wird. Im konkreten Fall liegt jedoch keine Selbstanzeige für Herrn A ausschließende Verfolgungshandlung vor; es ist keine Handlung „gegen andere an der Tat Beteiligte“ gegeben, da Frau B nicht an der Tat von Herrn A beteiligt war (siehe dazu auch Toifl, RdW 2004, 643; Scheil, Selbstanzeige Rz 430).

- 926** Für den nach § 29 Abs 3 lit a maßgebenden Begriff des „**Beteiligten**“ ist jede **Form der Beteiligung** ausreichend – es kommt nicht darauf an, ob der Beteiligte auch ein „Mittäter“ ist (VwGH 15.5.1997, 95/15/0184; VfGH 25.2.1972, B 319/71). Es sind auch alle jene Personen als „Beteiligte“ und damit als Täter anzusehen, die zur Ausführung der Tat beigetragen haben (sog Beitragstäter; VwGH 23.2.1994, 93/15/0155 mit Hinweis auf Leukauf/Steininger, StGB³ § 12 Rz 44). Nach Scheil (Selbstanzeige Rz 408; so auch Seewald/Tannert in Tannert, FinStrG § 14 Anm 5) sind der **unmittelbare Mittäter, der Bestimmungstäter** oder der **Beitragstäter** von der Wortfolge „gegen andere an der Tat Beteiligte“ erfasst.

E. Anforderungen an die Verfolgungshandlung

1. Einleitung

- 927** Verfolgungshandlung gem § 14 Abs 3 ist

- jede **nach außen hin erkennbare Amtshandlung**
- eines Gerichtes, einer STA, einer Finanzstrafbehörde, des BFG oder eines im § 89 Abs 2 genannten Organs,