

Steuerberater Woche

12. Heft 6.6.2014
Seiten 441-480

Fachbeirat

Prof. Dr. Joachim Englisch
Dr. Reinhard Geck
Ri BFH Prof. Dr. Matthias Loose
Prof. Dr. Dieter Mayer
Vors. Ri BFH Michael Wendt

Steuerrecht

Beginn der Antragsfrist für die Option zur Gewinnermittlung nach der Tonnage (BFH)	450
Berichtigung von zu hoch vorgenommener AfA bei Gebäuden (BFH)	451
Fahrtaufwendungen im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses (BFH)	453
„Finalität“ ausländischer Betriebsstättenverluste als Voraussetzung für den Abzug in Deutschland (BFH)	455
Keine steuerfreie Ausfuhrlieferung bei Entnahme für den privaten Bedarf des Steuerpflichtigen (BFH)	458
Angaben zum Abtretungsgrund in einer Anlage zur Abtretungsanzeige (BFH)	459
— Verschärfung der strafbefreienden Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung – <i>Kruhl</i>	462
— Internationale Selbstanzeigeberatung Deutschland-Österreich (Teil 2) – <i>Ruhmannseder</i>	464

Urteil der Woche

Schuldzinsenabzug: Kein Abzug nachträglicher Schuldzinsen nach Aufgabe der Einkünfteerzielungsabsicht. Mehr auf S. 452

Wirtschaftsrecht

— Formelle Ladungsmängel bei Personengesellschaften (BGH)	474
— Schwarzgeld im Nachlass – <i>Werner</i>	476

- Die Angabe des richtigen Empfängers (sachlich und örtlich zuständiges FA) ist zwingend.
- Die Angabe von Zeugen oder Beweismitteln ist hilfreich.
- Die Herausgabe aller relevanten Unterlagen ist unverzichtbar.

Neben den inhaltlichen Voraussetzungen nach § 371 Abs. 1 AO sind auch die Ausschlussgründe des § 371 Abs. 2 AO und die Pflicht zur fristgerechten Nachzahlung der hinterzogenen Steuern gem. § 371 Abs. 3 AO zu berücksichtigen.

Es empfiehlt sich, die Voraussetzungen einer Selbstanzeige gründlich zu prüfen und die zugrunde liegenden Sachverhalte sehr sorgfältig zu ermitteln. Selbst kleine Fehler bei der Erstellung der Anzeige können dazu führen, dass

die Selbstanzeige insgesamt unwirksam und damit die angestrebte Straffreiheit nicht erlangt wird. Nachträgliche Korrekturen können die Unwirksamkeit der Selbstanzeige nicht heilen.

VI. Schlussbemerkung

Die mehrjährige Diskussion über Beibehaltung, Änderung und Abschaffung der Bestimmungen für die Selbstanzeige nach § 371 AO könnte nach der Beschlussfassung der Finanzminister der Länder vom 9.5.2014 ein Ende finden, wenn der Bundesminister der Finanzen zügig die Empfehlungen der FMK aufgreift und einen Gesetzentwurf entsprechend den Eckwertbeschlüssen vorlegt. Die Zeit bis zur Sommerpause dürfte in dieser Frage Klarheit schaffen.

Internationale Selbstanzeigeberatung Deutschland-Österreich (Teil 2)

Dr. Felix Ruhmannseder*

Bei der Korrektur von steuerlichen Verfehlungen, die eine Steuerpflicht sowohl in Deutschland als auch in Österreich betreffen, ist eine koordinierte Vorgehensweise gegenüber der jeweils national zuständigen Finanzbehörde sowie die Kenntnis der einschlägigen Rechtsnormen erforderlich. In Fortsetzung der Ausführungen zur Rechtslage in Deutschland (Teil 1 des Beitrags, StBW 2014, 382) wird im Folgenden auf die Voraussetzungen der österreichischen Selbstanzeigebestimmungen eingegangen.

III. Tatbestandsvoraussetzungen der Selbstanzeige in Österreich

In der österreichischen Rechtsordnung stellt die Selbstanzeige ebenfalls einen persönlichen Strafaufhebungsgrund dar. Maßgebliche Regelung ist § 29 Finanzstrafgesetz (FinStrG). Die Selbstanzeige ist bei jedem „Finanzvergehen“ möglich und zulässig (ErLRV 1130 BlgNR 13. GP, 57). Nach § 1 Abs. 1 FinStrG sind „Finanzvergehen“ die in den §§ 33 bis 52 FinStrG mit Strafe bedrohten Taten (Handlungen oder Unterlassungen) natürlicher Personen und darüber hinaus auch andere ausdrücklich mit Strafe bedrohte Taten, wenn sie in einem Bundesgesetz als Finanzvergehen oder als Finanzordnungswidrigkeiten bezeichnet sind. Die Selbstanzeigeregelung des § 29 FinStrG erfasst daher auch Finanzordnungswidrigkeiten.

Damit der Selbstanzeige strafaufhebende Wirkung zukommt, bedarf es einerseits der Darlegung der Verfehlung, Offenlegung der bedeutsamen Umstände bei Verkürzungsdelikten, Täternennung und Schadensgutmachung, andererseits darf noch keine Sperrwirkung man-

gels Rechtzeitigkeit eingetreten sein. Hervorzuheben ist, dass die Selbstanzeige auch auf Verbände im Sinne des sog. Verbandsverantwortlichkeitsgesetzes (VbVG) anwendbar ist.

Beraterhinweis: Seit 1.1.2006 existiert in Österreich mit dem VbVG eine strafrechtliche Verantwortlichkeit von Verbänden für Straftaten ihrer Entscheidungsträger und sonstigen Mitarbeiter. „Verbände“ in diesem Sinne sind juristische Personen sowie eingetragene Personengesellschaften und Europäische wirtschaftliche Interessenvereinigungen, weshalb insbesondere AG, GmbH und OHG erfasst sind sowie Bund, Länder, Gemeinden und andere Körperschaften öffentlichen Rechts, soweit sie privatwirtschaftlich tätig sind (vgl. § 1 Abs. 2 und 3 VbVG). Die Haftung der Verbände gilt nur bei Begehung einer „Straftat“, d.h. eine nach einem Bundes- oder Landesgesetz mit gerichtlicher Strafe bedrohten Handlung, bei Finanzvergehen jedoch nur insoweit, als dies im FinStrG vorgesehen ist (§ 1 Abs. 1 Satz 2 VbVG); insoweit ist für die Verantwortlichkeit von Verbänden die Regelung des § 1 Abs. 2 i.V.m. § 28a FinStrG zu beachten.

1. Darlegung der Verfehlung (§ 29 Abs. 1 FinStrG)

a) Umfang der Darlegung

Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird gem. § 29 Abs. 1 Satz 1 FinStrG insoweit straffrei,

* Dr. Felix Ruhmannseder ist Rechtsanwalt (RAK OLG-Bezirk München) der internationalen Wirtschaftskanzlei Zirngibl Langwieser am Standort Wien.

als er seine Verfehlung darlegt (Selbstanzeige). Die Darlegung hat gegenüber einem Zollamt zu erfolgen, wenn die Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften den Zollämtern obliegt, sonst gegenüber einem FA (§ 29 Abs. 1 Satz 2 FinStrG).

Für die Wirksamkeit einer Selbstanzeige ist zunächst erforderlich, dass die Zuwiderhandlungen gegen finanzstrafrechtlich sanktionierte Vorschriften der Behörde bekannt gegeben werden. Diese Darlegung der Verfehlung muss eine so präzise Beschreibung der Verfehlung enthalten, dass der Finanz(straf)behörde schon dadurch sogleich eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst ermöglicht wird (OGH v. 29.7.1997 – 14 Os 204/96). Nicht ausreichend ist es daher, wenn allein die Unrichtigkeit früherer Angaben angezeigt oder deren Richtigstellung angekündigt oder angeboten wird (*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, Finanzstrafgesetz, Bd. 1, 4. Aufl. 2013, § 29 Rz. 6).

Bei lediglich teilweiser Darlegung der Verfehlung liegt eine Teilselbstanzeige vor. Da nach § 29 Abs. 1 FinStrG Straffreiheit „insoweit“ eintritt, als die Verfehlung angezeigt wird, kommt auch einer unvollständigen Selbstanzeige im Umfang der Offenlegung der Verfehlung (Teil-)Wirksamkeit zu (vgl. OGH v. 27.8.1998 – 12 Os 41/98; *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, 2. Aufl. 2012, § 29 Rz. 189 ff.). Die Möglichkeit der Teilselbstanzeige ergibt sich auch aus der Regelung des § 29 Abs. 6 FinStrG, in der klargestellt ist, dass für denselben Abgabensanspruch grundsätzlich erneut Selbstanzeige erstattet werden kann (vgl. dazu unten).

►Beraterhinweis: Von der teilweisen Darlegung der Verfehlung, die der teilweisen Wirksamkeit der Selbstanzeige nicht entgegensteht, ist die falsche bzw. bewusst irreführende Selbstanzeige zu unterscheiden. Wird etwa der Sachverhalt verfälscht, so entspricht die Darlegung der Verfehlung nicht der Realität und die diesbezügliche Selbstanzeige geht ins Leere, da das erklärte Delikt nicht begangen wurde (*Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 203 f.).

b) Ausdrückliche oder konkludente Darlegung

Grundsätzlich hat der Abgabepflichtige zwei Möglichkeiten für die Darlegung der Verfehlung. Er kann einerseits seine Verfehlung ausdrücklich und damit den zugrunde liegenden Sachverhalt so ausführlich beschreiben (ggf. unter Beifügung von Belegen und Schriftstücken), dass der Behörde eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst ermöglicht wird. Es genügt andererseits aber auch die konkludente Darlegung der Verfehlung, wenn es sich dabei um eine geeignete Mitteilung insofern handelt, als dadurch der Behörde der Verstoß gegen die abgaben- oder monopolrechtlichen Vorschriften zur Kenntnis gebracht wird (ausführlich dazu *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 316 ff.).

Bei Selbstbemessungsabgaben, insbesondere bei den Umsatzsteuervorauszahlungen, wird für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige die konkludente Darlegung der Verfehlung (bei gleichzeitiger Erfüllung der Offenlegung der bedeutsamen Umstände – vgl. dazu unten) nach h.M. grundsätzlich als ausreichend angesehen (vgl. nur *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 328 ff. m.w.N.). So genügt etwa eine verspätet erstattete Umsatzsteuervoranmeldung als Darlegung der Verfehlung des § 33 Abs. 2 Buchst. a FinStrG, da Letztere mit der Nachholung der versäumten Handlung zum Ausdruck gebracht wird (vgl. VwGH v. 17.12.2003 – 99/13/0083; *Fellner*, FinStrG, 6. Aufl., Band I, Stand: 01/2013, § 29 Rz. 11a).

Wird eine Selbstanzeige betreffend Umsatzsteuervorauszahlungen im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung erstattet, bedarf es nach § 29 Abs. 7 FinStrG keiner Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeiträumen. Entsprechend dem Wortlaut der im Zuge des AbgÄG 2012 eingeführten und am 15.12.2012 in Kraft getretenen Regelung gilt die Umsatzsteuerjahreserklärung zwar nicht automatisch als Darlegung der Verfehlung und somit als Selbstanzeige (*Schrottmeyer*, SWK 2013, 1444 [1445]). Aus den Gesetzesmaterialien (ErlRV 1960 BlgNR 24. GP, 61) geht jedoch hervor, dass die bisherige Verwaltungspraxis – Umsatzsteuerjahresklärungen mit Restschuldausweis als Selbstanzeigen anzuerkennen – gesetzlich absichert werden sollte (*Schrottmeyer/Plückhahn*, SWK 2013, 135 [139]).

►Beraterhinweis: Zu beachten ist, dass die Umsatzsteuerjahreserklärung nicht automatisch als Selbstanzeige für die davon umfassten Vorausmeldungsdelikte gilt und dadurch die Voraussetzungen für die strafbefreiende Wirkung erfüllt sind. Entsprechend der bisherigen Judikatur der Höchstgerichte und h.A. im Schrifttum wird in den ErlRV festgehalten, dass die Verfehlung (konkludent) nur bei Ausweis einer Restschuld in der Jahreserklärung zum Ausdruck kommt. Es empfiehlt sich, nach wie vor eine betragsmäßige Aufgliederung der Verfehlungen auf die Voranmeldungszeiträume der Umsatzsteuerjahreserklärung beizulegen, falls die Restschuld der Umsatzsteuerjahreserklärung nicht dem strafbestimmenden Wertbetrag entspricht (näher dazu *Schrottmeyer/Plückhahn*, SWK 2013, 135 [139 f.]). Bei konkludenter Darlegung der Verfehlung ist überdies zu beachten, dass die erforderliche (vgl. § 29 Abs. 5 FinStrG) konkrete Täternennung nicht zwangsläufig vorhanden ist, weshalb es im Einzelfall notwendig sein kann, diese in der Selbstanzeige ausdrücklich zu ergänzen (vgl. dazu unten).

Zu beachten ist, dass bei bescheidmäßig festzusetzenden Abgaben die kommentarlos eingereichte Berichtigung einer Abgabenerklärung und die insoweit vorliegende konkludente Darlegung nach Auffassung des OGH (OGH v. 29.7.1997 – 14 Os 204/96) die Voraussetzungen für die

Darlegung der Verfehlung nicht erfüllt (vgl. zu dieser Streitfrage *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 358 ff.). Um in diesen Fällen das Risiko der Unwirksamkeit der Selbstanzeige ausschließen zu können, empfiehlt es sich, eine Selbstanzeige in Form einer berichtigten Steuererklärung mit einer entsprechenden ausdrücklichen Darlegung der Verfehlung und (soweit erforderlich) einer Täternennung zu ergänzen (*Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 339 ff.).

c) Darlegung gegenüber Zollamt bzw. Finanzamt

Eine Selbstanzeige kann nur dann strafbefreiende Wirkung entfalten, wenn die begangene Verfehlung gegenüber einer zuständigen Behörde dargelegt wird. In diesem Zusammenhang ist nach § 29 Abs. 1 FinStrG zwischen der Zuständigkeit von Zoll- und FÄ zu unterscheiden. Obliegt die Erhebung bzw. Vollziehung der von der Selbstanzeige betroffenen Abgaben den Zollämtern, ist die diesbezügliche Darlegung bei jedem Zollamt, unabhängig von der örtlichen oder sachlichen Zuständigkeit strafaufhebend möglich (*Seiler/Seiler*, FinStrG, 4. Aufl. 2014, § 29 Rz. 4).

Beraterhinweis: Selbstanzeigen im Zusammenhang mit der Verletzung der Auskunftspflicht im Bargeldverkehr (§ 48b FinStrG) sind bei einem Zollamt zu erstatten.

In „allen übrigen Fällen“ kann bei jedem FA, unabhängig von der örtlichen oder sachlichen Zuständigkeit, strafaufhebend Selbstanzeige erstattet werden (*Fellner*, a.a.O., § 29 Rz. 7; ErlRV 874 BlgNR 24. GP, 7).

Beraterhinweis: Die Erstattung einer Selbstanzeige bei Sicherheitsbehörden, der Staatsanwaltschaft oder bei Gericht kann keine strafbefreiende Wirkung entfalten.

Eine Besonderheit ist im Zusammenhang mit der Kommunalsteuer (KommSt) zu beachten. Der KommSt unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im österreichischen Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte eines Unternehmens gewährt worden sind. Die KommSt ist zwar bundesrechtlich geregelt, wird jedoch nicht von den Abgabenbehörden des Bundes erhoben, sondern von der Gemeinde nach Maßgabe des § 7 Kommunalsteuergesetz (KommStG). Daher fällt die KommSt nicht unter den Abgabenbegriff des § 2 FinStrG, so dass im Hinblick auf Verfehlungen (vgl. hierzu § 15 KommStG) auch grundsätzlich das Institut der Selbstanzeige nicht anwendbar ist (*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, a.a.O., § 2 Rz. 25). Allerdings bestimmt § 254 Abs. 1 FinStrG, dass für den Bereich des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts § 29 FinStrG „sinngemäß“ und das Verwaltungsstrafgesetz (VStG) gelten. Eine Selbstanzeige für die KommSt kann dementsprechend bei jeder Gemeinde und nicht nur bei der erhebungsberechtigten Gemeinde i.S.d. § 7 KommStG erstattet werden (zu den Einzelheiten s. *Schrottmeyer/Plückhahn*, SWK 2013, 135 [140 f.]).

Beraterhinweis: Bei Selbstanzeigen für Lohnabgaben ist darauf zu achten, dass zwei Selbstanzeigen erstattet werden (*Schrottmeyer/Plückhahn*, SWK 2013, 135 [140]), und zwar eine an das FA (für die Lohnsteuer) und zugleich eine weitere an die Gemeinde (für die Kommunalsteuer).

2. Offenlegung der bedeutsamen Umstände und Schadensgutmachung bei Abgabenverkürzungen (§ 29 Abs. 2 FinStrG)

War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmefall 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 (§ 29 Abs. 2 Satz 1 FinStrG). Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 Bundesabgabenordnung – BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Abgaben- oder Haftungsbescheids zu laufen und kann durch Gewährung von Zahlungserleichterungen (§ 212 BAO) auf höchstens zwei Jahre verlängert werden (§ 29 Abs. 2 Satz 2 FinStrG). Lebt die Schuld nach Entrichtung ganz oder teilweise wieder auf, so bewirkt dies unbeschadet der Bestimmungen des § 31 FinStrG insoweit auch das Wiederaufleben der Strafbarkeit (§ 29 Abs. 2 Satz 3 FinStrG).

a) Offenlegung der bedeutsamen Umstände

Von der Darlegung der Verfehlung (§ 29 Abs. 1 FinStrG) zu unterscheiden ist die in § 29 Abs. 2 FinStrG geforderte Offenlegung. Bei der Darlegung ist das Fehlverhalten, die Unrichtigkeit exakt zu beschreiben. Im Rahmen der Offenlegung sind der Behörde die richtigen Bemessungsgrundlagen mitzuteilen (*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, a.a.O., § 29 Rz. 9). Zur Erlangung der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige hat die Berichtigung falscher oder die Ergänzung unvollständiger Angaben so präzisiert zu erfolgen, dass der Abgabenbehörde die Grundlage für eine sofortige richtige Entscheidung über den vereitelten oder verkürzten Abgabenanspruch geliefert (VwGH v. 22.1.1985 – 84/14/0072) und bereits dadurch eine rasche und richtige Entscheidung in der Sache selbst ermöglicht wird (OGH v. 5.12.1996 – 15 Os 97/96). Nicht ausreichend ist es, der Behörde lediglich die Möglichkeit zu verschaffen, durch eigene Erhebungen den Sachverhalt zu ermitteln. Wird eine Selbstanzeige betreffend Vorauszahlungen an Umsatzsteuer im Zuge der Umsatzsteuerjahreserklärung erstattet, bedarf es gem. § 29 Abs. 7 FinStrG keiner Zuordnung der Verkürzungsbeträge zu den einzelnen davon betroffenen Voranmeldungszeit-

räumen (ergänzend dazu oben sowie *Schrottmeyer*, SWK 2013, 1444 [1445 f.]).

Beraterhinweis: Eine nur teilweise Offenlegung der bedeutsamen Umstände hat strafbefreiende Teilwirkung (zur [Un-]Zulässigkeit von geschätzten Selbstanzeigen s. etwa *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 441 ff. einerseits und *Seiler/Seiler*, a.a.O., § 29 Rz. 18 andererseits). Wurde bereits einmal hinsichtlich ein und desselben Abgabenspruchs eine Selbstanzeige erstattet, ist insbesondere die Regelung des § 29 Abs. 6 FinStrG zu beachten (vgl. dazu unten).

Die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände sind „ohne Verzug“ offenzulegen, worunter der OGH „zugleich mit der Selbstanzeige“ versteht (vgl. nur OGH v. 16.2.2006 – 15 Os 2/06t). Sofern sich der Täter die Offenlegung in der Selbstanzeige für später vorbehält, bleibt er weiterhin strafbar (OGH v. 15.12.1988 – 12 Os 95/88). Zur Frage der Offenlegung der bedeutsamen Umstände bei (gem. § 207 BAO) abgabenrechtlich bereits verjährten Zeiträumen (während die finanzstrafrechtliche Verjährungsfrist gem. § 31 Abs. 3 FinStrG noch offen ist) s. unten.

b) Schadensgutmachung

Nach § 29 Abs. 2 FinStrG tritt die Straffreiheit darüber hinaus nur insoweit ein, als der Täter die verkürzten Abgaben entsprechend entrichtet. Nur die vollständige Schadensgutmachung führt demnach (bei Erfüllung der sonstigen Voraussetzungen des § 29 FinStrG) zur völligen Straffreiheit – der bloß teilweisen Entrichtung kommt strafbefreiende Teilwirkung zu. Die Schadensgutmachung hat binnen einer Frist von einem Monat mit tatsächlich schuldbefreiender Wirkung zu erfolgen. Ausreichend ist, dass die Schadensgutmachung rechtzeitig erfolgt. Wer die geschuldeten Beträge mit schuldbefreiender Wirkung „für“ den Anzeiger entrichtet, ist hingegen irrelevant, solange der Konnex zur Selbstanzeige für die Behörde ersichtlich ist (vgl. etwa VwGH v. 6.9.1986 – 84/15/0165).

Bei selbst zu berechnenden Abgaben (Selbstbemessungsabgaben) i.S.d. §§ 201, 202 BAO beginnt die Frist mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des geschuldeten Betrags an den Anzeiger zu laufen. Zu Besonderheiten im Zusammenhang mit der Gesellschaftsteuer, der Grunderwerbsteuer sowie der Umsatzsteuer s. *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 547 ff., 551 ff., 555 ff.

Soweit die Schadensgutmachung aufgrund von Liquiditätsgpässen nicht unmittelbar erfolgen kann, besteht gem. § 29 Abs. 2 Satz 2 FinStrG die Möglichkeit, im Zusammenhang mit der Selbstanzeige auch ein Ansuchen auf Zahlungserleichterungen i.S.v. § 212 BAO zu stellen (näher dazu *Seiler/Seiler*, a.a.O., § 29 Rz. 30 ff.).

3. Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige (§ 29 Abs. 1, Abs. 3 FinStrG bzw. § 49a FinStrG)

Die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige tritt nur bei „rechtzeitigem“ Einlangen bei der zuständigen Behörde ein. Für die Frage der Rechtzeitigkeit der Selbstanzeige sind die Regelungen des § 29 Abs. 1 und Abs. 3 FinStrG maßgebend – eine Sonderregelung bei Verletzung der Anzeigepflicht nach § 121a BAO für bestimmte Schenkungen und Zweckzuwendungen unter Lebenden enthält § 49a Abs. 2 FinStrG, der die Selbstanzeigemöglichkeit nach Ablauf eines Jahres ab dem Ende der abgabenrechtlichen Anzeigefrist des § 121a Abs. 4 BAO ausschließt.

a) Keine Betretung auf frischer Tat (§ 29 Abs. 1 Satz 3 FinStrG)

Gemäß § 29 Abs. 1 Satz 3 FinStrG ist eine Selbstanzeige bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen. Ein Betreten auf frischer Tat ist anzunehmen, wenn ein Behördenorgan die Tatbegehung eines Finanzvergehens unmittelbar (selbst) wahrgenommen hat, ohne dass es noch weiterer Erhebungen bedarf (VfGH v. 21.2.1985 – B 585/84 [der Inhalt der zitierten Entscheidung des Verfassungsgerichtshofs (VfGH) ist im RIS unter <https://www.ris.bka.gv.at/Vfgh/abrufbar>]). Unschädlich ist die Betretung auf frischer Tat durch Privatpersonen. Der genannte Sperrgrund greift etwa ein bei der Kontrolle eines Reisenden mit eingangsabgabepflichtigen Waren nach dem Passieren des „Grünen Ausgangs“ auf einem Flughafen (*Seiler/Seiler*, a.a.O., § 29 Rz. 59).

b) Keine Verfolgungshandlung (§ 29 Abs. 3 Buchst. a FinStrG)

Gemäß § 29 Abs. 3 Buchst. a FinStrG tritt keine Straffreiheit ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige Verfolgungshandlungen i.S.d. § 14 Abs. 3 FinStrG gegen den Anzeiger, gegen andere an der Tat Beteiligte oder gegen Fehler gesetzt waren. Nach § 14 Abs. 3 FinStrG ist Verfolgungshandlung jede nach außen erkennbare Amtshandlung eines Gerichts, einer Staatsanwaltschaft, einer Finanzstrafbehörde, des Bundesfinanzgerichts oder eines in § 89 Abs. 2 FinStrG genannten Organs (Organ der Abgabenbehörden und des öffentlichen Sicherheitsdienstes), die sich gegen eine bestimmte Person als den eines Finanzvergehens Verdächtigen, Beschuldigten oder Angeklagten richtet, und zwar auch dann, wenn das Gericht, die Staatsanwaltschaft, die Finanzstrafbehörde, das Bundesfinanzgericht oder das Organ zu dieser Amtshandlung nicht zuständig war, die Amtshandlung ihr Ziel nicht erreicht oder die Person, gegen die sie gerichtet war, davon keine Kenntnis erlangt hat. Welche Handlung als „nach außen erkennbare Amtshandlung“ anzusehen ist, wird im Gesetz nicht näher konkretisiert. Nach der Rechtsprechung sind Verfolgungshandlungen nur solche Akte, die nach ihrer Art und Bedeutung die Absicht des Gerichts oder der Finanzstrafbehörde (etc.) erkennen lassen, den

gegen eine bestimmte Person wegen einer bestimmten Tat bestehenden Verdacht auf eine in den Verfahrensvorschriften vorgesehene Weise zu prüfen (vgl. hierzu und zu Folgendem OGH v. 23.2.2006 – 12 Os 91/05g). Auch ein Amtshilfeersuchen nach dem EG-AHG kommt als Verfolgungshandlung in Betracht (vgl. hierzu auch *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 758, 866).

Beraterhinweis: Die Verfolgungshandlung braucht sich nicht gegen den Selbstanzeiger zu richten und muss diesem auch nicht bekannt sein (OGH v. 10.9.2002 – 14 Os 6/02). Eine Selbstanzeige hat daher dann keine strafbefreiende Wirkung, wenn gegen andere an der Tat Beteiligte (oder gegen den Hehler) eine Verfolgungshandlung gesetzt wurde.

c) Keine Tatentdeckung und Kenntnis des Täters davon (§ 29 Abs. 3 Buchst. b FinStrG)

Gemäß § 29 Abs. 3 Buchst. b FinStrG tritt keine Straffreiheit ein, wenn zum Zeitpunkt der Selbstanzeige die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies dem Anzeiger bekannt war oder die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale unmittelbar bevorstand und dies dem Anzeiger bekannt war.

aa) Begriff der „Tat“

Nach ständiger Rechtsprechung des OGH (vgl. nur OGH v. 19.11.2013 – 13 Os 58/13y m.w.N.) „wird – bezogen auf ein Steuersubjekt – mit Abgabe einer unrichtigen Jahressteuererklärung je Steuerart unabhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrags ein Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begründet. Mit (nacheinander erfolgter) Abgabe unrichtiger Jahreserklärungen mehrerer Veranlagungsjahre hindurch werden real konkurrierende Vergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begründet, mit Abgabe inhaltlich unrichtiger Jahreserklärungen zu unterschiedlichen Steuerarten wird für jedes Jahr und jede Abgabensart je ein Finanzvergehen der Abgabenhinterziehung nach § 33 Abs. 1 FinStrG begründet [...]. Solcherart bildet die Jahreserklärung zu einer Steuerart – allenfalls auch als Bündel mehrerer steuerlich trennbarer Einzelaspekte – das kleinste nicht mehr teilbare Element des Sachverhalts, also eine selbständige Tat im materiellen Sinn (§ 21 Abs. 1 FinStrG). Entsprechendes gilt für das Unterlassen der Abgabe einer Jahressteuererklärung: selbständige Tat ist die Nichtabgabe bis zum gesetzlich vorgesehenen Endzeitpunkt (§ 33 Abs. 3 Buchst. a Fall 2 FinStrG).“ Zu den (umstrittenen) Einzelheiten des Tatbegriffs vgl. etwa *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 890 ff., 762 ff.; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, a.a.O., § 29 Rz. 19.

bb) „Entdeckung“ der Tat

Das Finanzvergehen muss von der Behörde grundsätzlich tatsächlich entdeckt sein (Ausnahme: bei Verletzung einer

zollrechtlichen Verpflichtung genügt, dass die Tatentdeckung unmittelbar bevorstand), wobei Entdeckung hinsichtlich der objektiven Tatbestandsmerkmale erforderlich (aber auch ausreichend) ist. Die Identität des Täters muss dabei noch nicht feststehen (874 BlgNR 24. GP, 8, vgl. dazu auch *Leitner/Brandl*, SWK 2011, 1086 [1087]). Nicht ausreichend für eine Tatentdeckung ist ein bloßer Anfangsverdacht. Vielmehr muss bei vorläufiger Tatbeurteilung der Nachweis der Verwirklichung des objektiven Tatbestands eines Finanzvergehens wahrscheinlich sein (OGH v. 25.8.1998 – 11 Os 41/98; VwGH v. 21.3.2002 – 2001/16/0471).

Als Tatendecker kommen nicht nur die Finanzstrafbehörden in Betracht, sondern auch die in den §§ 80, 81 FinStrG genannten Behörden. Nach § 80 Satz 1 FinStrG haben die Behörden und Ämter der Bundesfinanzverwaltung, wenn sich innerhalb ihres dienstlichen Wirkungsbereichs ein Verdacht auf das Vorliegen eines Finanzvergehens ergibt, hiervon die zuständige Finanzstrafbehörde zu verständigen, soweit sie nicht selbst als solche einzuschreiten haben. Gemäß § 81 FinStrG sind alle Dienststellen der Gebietskörperschaften mit behördlichem Aufgabenbereich, alle Gebietskrankenkassen und das Arbeitsmarktservice verpflichtet, die entweder von ihnen selbst wahrgenommenen oder sonst zu ihrer Kenntnis gelangten Finanzvergehen der nächsten Finanzstrafbehörde mitzuteilen. Dementsprechend kann auch eine Finanzbehörde oder ein Gericht ein Finanzvergehen entdecken und damit die Sperrwirkung des § 29 Abs. 3 Buchst. b FinStrG auslösen (vgl. nur *Seiler/Seiler*, a.a.O., § 29 Rz. 55 f. m.w.N.).

Beraterhinweis: Entscheidend ist, ob eine Verpflichtung zur Anzeige an die Finanzstrafbehörde besteht. Vor diesem Hintergrund kommt auch eine Tatentdeckung durch eine ausländische Behörde in Betracht, die aufgrund eines Rechtshilfeübereinkommens zur Anzeige verpflichtet ist (*Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 990 m.w.N.).

Die Sperrwirkung des § 29 Abs. 3 Buchst. b FinStrG endet bei einer Abgabensforderung durch die Behörde nach zutreffender Ansicht von *Plückhahn* (*Plückhahn* in *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 889) mit Erlass des Bescheids. Sofern es nach Tatentdeckung zur Außenprüfung oder Einleitung eines Strafverfahrens kommt, ergibt sich das Ende der Sperrwirkung aus den jeweils beendenden Verfahrensschritten. Für den Fall, dass die Behörde keine Konsequenzen aus der Tatentdeckung zieht, müsste sie von der Einleitung eines Strafverfahrens Abstand nehmen und hierzu einen Aktenvermerk nach § 82 Abs. 2 FinStrG anfertigen, was dann zum Ende der Sperrwirkung führt (*Plückhahn* in *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 889; vgl. zum Ganzen auch *Schrottmeyer/Plückhahn*, ÖStZ 2011, 217; *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 877 ff., 1211 ff.).

cc) „Kenntnis“ von der Tatentdeckung

Die Sperrwirkung des § 29 Abs. 3 Buchst. b FinStrG tritt nur ein, wenn der Anzeiger von der (teilweisen) Tatentdeckung Kenntnis hat. Im Gegensatz zum Sperrgrund des § 29 Abs. 3 Buchst. a FinStrG schließt bei Beteiligung mehrerer Personen an der Tat die Kenntniserlangung von der Tatentdeckung durch einen Tatbeteiligten oder Fehler die strafbefreiende Selbstanzeige durch andere Beteiligte, die davon noch keine Kenntnis haben, nicht aus.

d) Kein Beginn finanzbehördlicher Prüfungen (§ 29 Abs. 3 Buchst. c FinStrG)

Gemäß § 29 Abs. 3 Buchst. c FinStrG tritt keine Straffreiheit ein, wenn bei einem vorsätzlich begangenen Finanzvergehen die Selbstanzeige anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nicht schon bei Beginn der Amtshandlung erstattet wird. „Beginn der Amtshandlung“ ist die Aufforderung zur Vorlage der erforderlichen Bücher, Aufzeichnungen und sonstigen Unterlagen (VwGH v. 15.12.1998 – 93/14/0178; OGH v. 27.8.1998 – 12 Os 73/98). Die Sperrwirkung des § 29 Abs. 3 Buchst. c FinStrG erfasst nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut lediglich vorsätzlich begangene Finanzvergehen, so dass bei fahrlässig begangenen Finanzvergehen eine strafbefreiende Selbstanzeige auch noch während der Prüfung möglich ist, sofern keine anderen Sperrwirkungen eingetreten sind (vgl. auch *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 1011 m.w.N.).

Beraterhinweis: Der Umfang der Sperrwirkung des § 29 Abs. 3 Buchst. c FinStrG für vorsätzlich begangene Finanzvergehen bestimmt sich nach dem Umfang des (schriftlichen) Prüfungsauftrags (*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, a.a.O., § 29 Rz. 21). Während der Prüfung kann folglich sowohl bei vorsätzlich als auch bei fahrlässig begangenen Finanzvergehen noch eine strafbefreiende Selbstanzeige für Steuerarten und Zeiträume erstattet werden, die vom Prüfungsauftrag nicht erfasst sind, wenn insoweit vor allem nicht der Sperrgrund der Tatentdeckung eingreift.

Nach zutreffender h.A. kann nach Beendigung der behördlichen Prüfung auch wieder für die vom Prüfungsauftrag umfassten Zeiträume und Steuerarten unter Berücksichtigung der allgemeinen Tatbestandsvoraussetzungen des § 29 FinStrG eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung erstattet werden (vgl. nur *Leitner/Brandl*, SWK 2011, 1086 [1088] m.w.N.; a.A. *Seiler/Seiler*, a.a.O., § 29 Rz. 64).

4. Täternennung (§ 29 Abs. 5 FinStrG)

Gemäß § 29 Abs. 5 FinStrG wirkt die Selbstanzeige nur für den Anzeiger und für die Personen, für die sie erstattet wird. Die Selbstanzeige kann sowohl durch den Täter als auch durch Dritte – seien sie bevollmächtigt oder nicht –

erstattet werden, jedoch nicht für einen Dritten gegen dessen Willen (vgl. hierzu *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 374 ff., 1087 ff.). Da Verbände seit dem 1.1.2006 auch als Verantwortliche in Betracht kommen, sind diese grundsätzlich ebenfalls in der Selbstanzeige zu benennen, damit diesen auch Straffreiheit zukommen kann (zu den Einzelheiten vgl. *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 1133 ff.).

Beraterhinweis: Aus dem Wortlaut des § 29 Abs. 5 FinStrG und dem Zweck des Gesetzes ergibt sich, dass der Täter, für den die Selbstanzeige erstattet wird, eindeutig (!) bezeichnet sein muss (vgl. VwGH v. 20.9.2006 – 2006/14/0046; OGH v. 27.3.2001 – 14 Os 71/00). Soll etwa eine Selbstanzeige sowohl für eine GmbH (Verband) als auch für deren Geschäftsführer erstattet werden, muss dies aus dem Inhalt der Anzeige deutlich hervorgehen (VwGH v. 29.11.2000 – 2000/13/0207).

5. Wiederholte Selbstanzeigen (§ 29 Abs. 6 FinStrG)

Wurde bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenspruchs eine Selbstanzeige erstattet, so tritt gem. § 29 Abs. 6 Satz 1 FinStrG strafbefreiende Wirkung der neuerlichen Selbstanzeige nur ein, wenn (abgesehen von der Erfüllung der übrigen Voraussetzungen, die für die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige erforderlich sind) auch eine mit Bescheid der Abgabenbehörde festzusetzende Abgabenerhöhung von 25 % eines sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrags – sofern es sich bei diesem nicht um Vorauszahlungen handelt – rechtzeitig i.S.d. § 29 Abs. 2 FinStrG entrichtet wird.

Der Gesetzgeber hat damit klargestellt, dass eine wiederholte Selbstanzeige unter der Voraussetzung der wirksamen Entrichtung einer Abgabenerhöhung für denselben Abgabenspruch grundsätzlich möglich ist (*Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, a.a.O., § 29 Rz. 29). Umstritten ist, ob mehrere (d.h. mehr als zwei) Teilselbstanzeigen für denselben Abgabenspruch erstattet werden können (vgl. hierzu etwa *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 1155 ff.).

Ausdrücklich ausgenommen von der Regelung des § 29 Abs. 6 FinStrG sind Vorauszahlungen, so dass hier trotz einer etwaigen bereits erfolgten Selbstanzeige hinsichtlich eines Fehlverhaltens im Bereich der Vorauszahlungen (insbesondere von Umsatzsteuer) eine weitere Selbstanzeige im Rahmen der Jahressteuererklärung auch ohne Festsetzung bzw. Entrichtung einer Abgabenerhöhung möglich ist (vgl. 874 BlgNR 24. GP, 8). Ohne Abgabenerhöhung kann daher auch eine wiederholte Selbstanzeige für denselben Voranmeldungszeitraum während des Jahres erfolgen (*Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 1233).

Tritt Straffreiheit – aus welchem Grund auch immer – nicht ein, so entfällt ab diesem Zeitpunkt die Verpflichtung zur Entrichtung der Abgabenerhöhung (§ 29 Abs. 6 Satz 2 FinStrG). Etwaige bis dahin entrichtete Beträge sind gutzuschreiben. Die Abgabenerhöhung gilt als Nebenanspruch i.S.d. § 3 Abs. 2 Buchst. c BAO.

6. Verfall von Monopolgegenständen (§ 29 Abs. 4 FinStrG)

Nach § 29 Abs. 4 FinStrG ist ungeachtet der Straffreiheit auf Verfall von Monopolgegenständen zu erkennen. Dies gilt auch für Behältnisse und Beförderungsmittel der im § 17 Abs. 2 Buchst. b FinStrG bezeichneten Art, es sei denn, dass die besonderen Vorrichtungen entfernt werden können; die Kosten hat der Anzeiger zu ersetzen. Ein Wertersatz (§ 19 FinStrG) ist nicht aufzuerlegen (näher dazu *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 1082 ff.).

7. Relevanter Zeitraum für die Selbstanzeige – Verjährungsfragen

Für Finanzvergehen, bei denen die Verjährung der Strafbarkeit (Verfolgungsverjährung) eingetreten ist, muss keine Selbstanzeige nach § 29 FinStrG erstattet werden. Für die Feststellung der Verjährung ist sorgfältig zwischen dem Finanzstrafrecht und dem Abgabenrecht zu unterscheiden.

a) Abgabenrechtliche Verjährung

Die abgabenrechtliche Verjährungsfrist beträgt bei hinterzogenen Abgaben gem. § 207 Abs. 2 Satz 2 BAO zehn Jahre. Diese Verjährungsfrist gilt auch dann, wenn eine Bestrafung aufgrund der strafbefreienden Wirkung einer Selbstanzeige nach § 29 FinStrG nicht zulässig ist (vgl. etwa VwGH v. 28.1.1997 – 96/14/0152, 0153; *Ritz*, Bundesabgabenordnung, 5. Aufl. 2014, § 207 Rz. 16). Die Verjährung beginnt gem. § 208 Abs. 1 Buchst. a BAO grundsätzlich mit dem Ablauf des Jahres, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist (vgl. dazu im Einzelnen § 208 BAO).

b) Verfolgungsverjährung

Die Verfolgungsverjährung im Finanzstrafrecht bestimmt sich nach § 31 FinStrG. Die Verjährungsfrist beträgt für Finanzordnungswidrigkeiten nach §§ 49, 49a FinStrG drei Jahre, für andere Finanzordnungswidrigkeiten ein Jahr und für die übrigen Finanzvergehen fünf Jahre.

aa) Verjährungsfristbeginn (§ 31 Abs. 1 Satz 2-4 FinStrG)

Gemäß § 31 Abs. 1 Satz 2 FinStrG beginnt die Verjährungsfrist, sobald die mit Strafe bedrohte Tätigkeit abgeschlossen ist oder das mit Strafe bedrohte Verhalten aufhört. Gehört zum Tatbestand ein Erfolg, so beginnt die Verjährungsfrist erst mit dessen Eintritt zu laufen (§ 31 Abs. 1 Satz 3 FinStrG). Sie beginnt aber nach § 31 Abs. 1 Satz 4 FinStrG nie früher zu laufen als die Verjährungsfrist für die Festsetzung der Abgabe (vgl. dazu bereits oben), gegen die sich die Straftat richtet.

bb) Ablaufhemmung und Fortlaufhemmung

Das FinStrG kennt keine Unterbrechung der Verfolgungsverjährung (mehr), jedoch ist in § 31 Abs. 3 FinStrG eine Ablaufhemmung und in § 31 Abs. 4 FinStrG eine Fort-

laufhemmung normiert, die zu einer (mitunter erheblichen) Verlängerung der Verfolgungsverjährungsfrist führen kann.

Ablaufhemmung (§ 31 Abs. 3 FinStrG): Begeht der Täter während der Verjährungsfrist ein vorsätzliches Finanzvergehen, auf das § 25 FinStrG oder § 191 StPO nicht anzuwenden ist, so tritt die Verjährung nicht ein, bevor auch für diese Tat die Verjährungsfrist abgelaufen ist (§ 31 Abs. 3 FinStrG). Unerheblich ist insoweit, um welche Art von Finanzvergehen es sich handelt, so dass auch eine Finanzordnungswidrigkeit die Verfolgungsverjährungsfrist verlängert. Die Verlängerung der Verjährungsfrist lösen nur Vorsatztaten aus. Finanzvergehen, auf die wegen ihres geringen Unrechtsgehalts die Regelung des § 25 FinStrG (Absehen von Strafe; Verwarnung) bzw. (bei gerichtlich zu ahnenden Finanzvergehen) die Regelung des § 191 StPO (Einstellung wegen Geringfügigkeit) anzuwenden ist, verlängern die Frist ebenfalls nicht. Zur Streitfrage der Auswirkungen einer Selbstanzeige auf die Ablaufhemmung nach § 31 Abs. 3 FinStrG vgl. UFS v. 8.9.2009 – FSRV/0074-W/09; *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 1306 ff. m.w.N. [der Inhalt der zitierten Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenats (UFS) ist in der Finanzdokumentation des Bundesministeriums für Finanzen unter https://findok.bmf.gv.at/findok?execution=e1s5&BFG_Suche=abrufbar].

Beraterhinweis: Im Anwendungsbereich des § 31 Abs. 3 FinStrG verlängert sich etwa die fünfjährige Verjährungsfrist für eine Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG) um weitere fünf Jahre, wenn sich der Täter im fünften Jahr nach der Abgabenhinterziehung (also vor Ablauf der Verjährungsfrist) eines Abgabebetruags (§ 39 FinStrG) schuldig macht.

Fortlaufhemmung (§ 31 Abs. 4 FinStrG): Nach § 31 Abs. 4 FinStrG tritt in den dort genannten Fällen eine Hemmung des Fortlaufs der Verfolgungsverjährungsfrist ein. Fällt der in § 31 Abs. 4 Buchst. a bis d FinStrG jeweils beschriebene Zustand weg, läuft die zum Zeitpunkt des Beginns der Hemmung noch nicht verstrichene Verjährungsfrist weiter (näher hierzu *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, a.a.O., § 31 Rz. 15 ff.).

Absolute Verjährung (§ 31 Abs. 5 FinStrG): Die Finanzvergehen lassen sich in gerichtlich strafbare und verwaltungsbehördlich strafbare Finanzvergehen einteilen. Die Abgrenzung der gerichtlichen von der finanzstrafbehördlichen Zuständigkeit ist in § 53 FinStrG geregelt. Grundsätzlich hängt es von der Schwere der Finanzvergehen ab, ob das Gericht oder die Finanzstrafbehörde zur Durchführung des Finanzstrafverfahrens zuständig ist (vgl. § 53 Abs. 1 und 2 FinStrG). Finanzvergehen, deren Ahndung nicht dem Gericht zukommt, sind gem. § 53 Abs. 6 FinStrG von den Finanzstrafbehörden zu ahnden. Die Frage einer möglichen Gerichtszuständigkeit ist da-

her immer vorrangig zu prüfen (vgl. hierzu und zu weiteren Einzelheiten *Seiler/Seiler*, a.a.O., § 53 Rz. 1 ff.).

Bei Finanzvergehen, für deren Verfolgung die Finanzstrafbehörde zuständig ist, erlischt die Strafbarkeit gem. § 31 Abs. 5 FinStrG jedenfalls, wenn seit dem Beginn der Verjährungsfrist zehn Jahre und gegebenenfalls die in Abs. 4 Buchst. c genannte Zeit verstrichen sind. Bei Finanzvergehen nach § 49a FinStrG erlischt die Strafbarkeit jedenfalls, wenn dieser Zeitraum ab dem Ende der Anzeigefrist gem. § 121a Abs. 4 BAO oder der Mitteilungsfrist nach § 109b Abs. 6 EStG verstrichen ist (vgl. dazu *Beiser*, SWK 2008, 894).

Beraterhinweis: Ab dem Jahr 1999 ist im gerichtlichen Finanzstrafverfahren keine absolute Verjährung mehr vorgesehen! Vor diesem Hintergrund taucht in der Praxis bei weit (vor allem länger als zehn Jahre) zurückliegenden Verfehlungen häufig insbesondere das (nahezu unlösbare) Problem der exakten (zahlenmäßigen) Offenlegung auf.

c) Selbstanzeige bei abgabenrechtlich bereits verjährten Zeiträumen

In der Praxis kann es aufgrund der Unterschiede bezüglich des Eintritts der Verjährung im Abgaben- und Finanzstrafrecht vorkommen, dass zwar die abgabenrechtliche Festsetzungsverjährung (teilweise) bereits eingetreten ist, die jeweilige(n) Verfehlung(en) jedoch finanzstrafrechtlich noch geahndet werden können – aufgrund der Ablaufhemmung nach § 31 Abs. 3 FinStrG wird dies bei wiederholten Finanzvergehen häufig sogar der Regelfall sein (*Plückhahn/Schrottmeyer*, SWK 2009, 50). Dies kann zu erheblichen Schwierigkeiten im Hinblick auf die Erfüllung der Wirksamkeitsvoraussetzungen der Selbstanzeige führen. So haben etwa die Darlegung der Verfehlung und die Täternennung nach h.A. für den gesamten finanzstrafrechtlich noch nicht verjährten Zeitraum zu erfolgen, um umfassend straffrei zu werden (vgl. *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 1173). Hinsichtlich der Offenlegung der bedeutsamen Umstände wird man bei weit (vor allem länger als zehn Jahre) zurückliegenden Verfehlungen häufig vor dem (nahezu unlösbaren) Problem der exakten (zahlenmäßigen) Offenlegung stehen. Auch Schätzungen können dabei oftmals nur zu sehr unzureichenden Ergebnissen führen (*Plückhahn/Schrottmeyer*, SWK 2009, 50 [52]). Vor diesem Hintergrund ist umstritten, ob die Offenlegung der bedeutsamen Umstände für abgabenrechtlich bereits verjährte Zeiträume erforderlich ist (ausführlich zum Streitstand *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 424 ff.). Zur Schadensgutmachung im vorliegenden Zusammenhang s. *Schrottmeyer*, a.a.O., § 29 Rz. 496 ff.

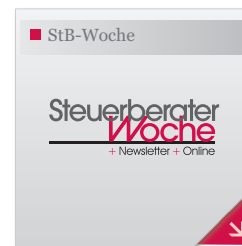
► Service

Ruhmannseder, Internationale Selbstanzeigeberatung Deutschland-Österreich (Teil 1), StBW 2014, 382

ojs
Verlag
Dr. Otto Schmidt
Köln

Eintritt frei

für Abonnenten der StBW



Ihre Online-Datenbank:



Archiv der StBW

- + Gutachtensammlung und -archiv
- Deutsche Steuerpraxis des DWS-Instituts
- + Steuerhandbuch in ABC-Form
- + Verwaltungserlasse + Gesetzestexte
- + Entscheidungen im Volltext

Die Nutzung der Datenbank ist für Abonnenten der StBW kostenlos!

Hereinspaziert:



www.steuerberater-center.de
Ihre Online-Datenbank

Freischaltcode

siehe Heft 1/2014, zweite Umschlagseite
Abonentenservice Tel. 02 21/9 37 38-997