

A. Rechtspolitische Diskussion um die Abschaffung oder Einschränkung der Selbstanzeige im Finanzstrafrecht

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland ist die Selbstanzeige in den letzten Jahren durch die Rechtsprechung wie auch durch den Gesetzgeber erheblich eingeschränkt worden. Diese Verschärfungen dienten in beiden Ländern dem Ziel, einem Taktieren der Steuerpflichtigen im Vertrauen auf die Möglichkeit einer späteren strafbefreienden Selbstanzeige entgegenzutreten. Gleichwohl wurde die Selbstanzeige in beiden Ländern beibehalten, um den ihr zugrunde liegenden straf- und steuerrechtlichen Zwecken gerecht zu werden.

1. Die strafbefreiende Selbstanzeige im Spannungsfeld straf- und steuerrechtlicher Prinzipien

Aber hat man mit den spürbaren Einschränkungen der Selbstanzeige nicht das Kind mit dem Bade ausgeschüttet, insbesondere soweit eine generelle Abschaffung der Selbstanzeige in Erwägung gezogen wurde? Ist die finanzstrafrechtliche Selbstanzeige nicht doch ein sinnvolles Rechtsinstitut und, wenn auch nicht verfassungsrechtlich geboten, so doch eine kluge Entscheidung des Gesetzgebers,⁹ die ihre Legitimation darin findet, dass sie der strafrechtlichen Honorierung der Schadenswiedergutmachung dient, die im österreichischen Vermögensstrafrecht zur Strafausschließung und in Deutschland zur Strafmilderung führt, sowie der Erschließung bisher unbekannter Steuerquellen, die angesichts der Aufdeckungsschwierigkeiten deliktischen Verhaltens auch in der Zukunft nicht sprudeln würden?¹⁰ Ist es nicht geboten, dem Bürger eine „goldene Brücke“¹¹ zu bauen, die ihn auf den Weg der Tugend und Steuermoral zurückführt? Oder sollte man dieses Rechtsinstitut tatsächlich ganz abschaffen, um eine Privilegierung der Steuerstraftäter gegenüber anderen Tätern zu vermeiden?

Die Privilegierung einer bestimmten Tätergruppe – der Steuerstraftäter – bedeutet eine einseitige Bevorzugung der fiskalischen Zielsetzung vor den Anforderungen strafrechtlicher Gerechtigkeit. Mit der Verfassungsmäßigkeit der strafbefreienden Selbstanzeige unter diesem Gesichtspunkt befasste sich das deutsche BVerfG¹², das hierin jedoch keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung sah. Die Selbstanzeige beruhe nicht auf sachfremden, gegen den Gleichheitssatz (Art 3 GG) verstoßenden Erwägungen, obwohl der Gesetzgeber dem Täter eines Betruges die Möglichkeit einer strafbefreienden Selbstanzeige nicht eingeräumt habe. Denn die Strafbefreiung diene überwiegend fiskalischen Erwägungen.¹³ In diesem Spannungsfeld straf- und steuerrechtlicher Prinzipien bewegt sich die

9 Dazu *Dannecker/Kert*, taxlex 2006, 662.

10 Näher dazu unten Punkt II.C.

11 Dazu *Leitner* in diesem Band, Punkt I.H.

12 BVerfGE 64, 251 ff.

13 BVerfGE 64, 251 (255); vgl auch *Kuhlen*, Grundfragen der strafbaren Steuerhinterziehung 159.

rechtspolitische Diskussion der letzten Jahre um die Zukunft der strafbefreienden Selbstanzeige.

Ein weiterer zentraler Aspekt, der bislang in der rechtspolitischen Diskussion nicht hinreichend berücksichtigt wurde, betrifft die Erhöhung der Effektivität des Finanz- und Steuerstrafrechts, das bei periodischen Steuern für den Steuerdelinquenten, der in die Steuerlegalität zurückkehren will, zur „Hinterziehungsfalle“ werden kann, mit der Folge, dass das Steuerstrafrecht die Fortsetzung delinquenten Verhaltens fördert und damit kontraproduktiv, nämlich strafbarkeitsfördernd, wirkt.¹⁴ Die strafbefreiende Selbstanzeige bietet in diesen Fällen einen Ausweg für den Delinquenten,¹⁵ jedenfalls sofern vorhersehbar ist, unter welchen Voraussetzungen die Selbstanzeige strafbefreiend wirkt.¹⁶

2. Strafbefreiende Selbstanzeige und ihr Verhältnis zum Nemo-tenetur-Grundsatz

Ein weiterer zentraler Aspekt der Diskussion um die strafbefreiende Selbstanzeige im Steuerstrafrecht, der thematisiert wird, aber letztlich noch nicht geklärt ist, betrifft die Problematik im Zusammenhang mit dem Grundsatz „nemo tenetur se ipsum accusare“.¹⁷ Nach diesem Verfassungssatz ist niemand verpflichtet, sich selbst anzuzeigen und einer Straftat zu bezichtigen.¹⁸ Ein zentraler Anwendungsbereich dieses Grundsatzes betrifft das Steuerstrafrecht, das die Verletzung von Mitwirkungs- und Offenbarungspflichten sanktioniert, wenn es dadurch zur Verkürzung von Abgaben kommt. Dadurch wird das Steueraufkommen des Staates geschützt, das im modernen Staat zur wichtigsten Einnahmenquelle geworden ist. Der Steuerstaat ist darauf angewiesen, dass der Bürger bei der Durchführung der Besteuerung mitwirkt und die steuerlich relevanten Umstände der Finanzverwaltung offenlegt und so dazu beiträgt, dass die von ihm geschuldeten Steuern erhoben und durchgesetzt werden können. Angesichts der weitreichenden und umfassenden Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten des Bürgers im Steuerrecht entsteht nicht selten die Situation, dass durch die Erfüllung dieser Pflichten bereits begangene (Steuer-)Straftaten durch den Steuerpflichtigen aufgedeckt werden müssen.

Sofern die Möglichkeit der strafbefreienden Selbstanzeige besteht, kommt es nicht zu einer Kollision zwischen steuerlichen Mitwirkungspflichten, die zwangs- oder strafbewehrt sind, und dem verfassungsrechtlich garantierten Recht auf Selbstbelastungsfreiheit. Hier kann durch die Möglichkeit der Selbstanzeige das

14 Dazu unten Punkt III.A.

15 Dazu unten Punkt III.B.

16 Dazu unten Punkt V.C.3.

17 Dazu *Schuster*, JZ 2015, 27 (31 f).

18 Grundlegend dazu *C. Dannecker*, ZStW 127 (2015), 370 ff; *Reinel*, Der „nemo tenetur“ Grundsatz als Grenze der Informationshilfe in der Europäischen Union 221 ff.

zutrocknen. So hat der Gesetzgeber durch die Steuerabkommen mit der Schweiz und mit Liechtenstein sichergestellt, dass diese Vollzugsdefizite im Zusammenhang mit der Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen geschlossen wurden und den Betroffenen durch spezielle Selbstanzeigeregime die Möglichkeit geboten wurde, entweder durch anonyme Einmalzahlung oder durch Selbstanzeige Strafaufhebung für diese Verkürzungen zu erlangen. Im Rahmen der Besteuerung dieser Kapitaleinkünfte, die von den nationalen Steuerbehörden in keiner Weise überprüft werden konnten, bestand eine erhebliche Ungerechtigkeit, weil Steuerpflichtige mit derartigen ausländischen Quellen klar bevorzugt waren und die einschlägige Steuermoral bei diesen Einkunftsquellen dementsprechend weitgehend abhanden gekommen war.

In diesem Zusammenhang ist allerdings auch zu bedenken, dass in Zeiten, in denen in Österreich Kapitaleinkünfte grundsätzlich steuerpflichtig waren,²⁰ aber aufgrund des österreichischen Bankgeheimnisses eine einigermaßen flächendeckende Kontrolle nicht gelungen ist, die Versteuerung von Kapitaleinkünften meistens unterblieben ist.²¹ Dieses strukturelle Vollzugsdefizit im Zusammenhang mit Kapitaleinkünften wird nunmehr durch Einführung des automatischen Informationsaustausches auch im Hinblick auf andere ausländische Kapitaleinkunftsquellen erheblich reduziert.²² Beide Gesichtspunkte (Vorkehrungen gegen Taktieren bei Selbstanzeigen, Schließung struktureller Vollzugsdefizite) werden wohl dazu beitragen, dass die Selbstanzeige insgesamt auch auf größere Zustimmung der betroffenen Steuerpflichtigen stoßen wird. Im Zusammenhang mit der Beratung betreffend Selbstanzeigen wurde in der Praxis der Eindruck gewonnen, dass sich der Blickwinkel der Selbstanzeiger im Hinblick auf die Einstellung zum Steuerstaat und zur Wahrnehmung der steuerlichen Verpflichtungen wandelt. Die betroffenen Selbstanzeiger kehren in die Rechtmäßigkeit zurück, kommen ihren eigenen Steuerverpflichtungen nach, sind damit wiederum Mitglied einer solidarischen Gemeinschaft der Steuerzahler und fordern im Gegenzug eine derartige Einstellung auch von ihren Mitwerbern bzw. allgemein von den österreichischen Steuerbürgern. Insgesamt trägt die Selbstanzeige also nicht unerheblich zur Solidarisierung der Gemeinschaft der rechtstreuen Steuerpflichtigen bei.

H. Selbstanzeige als funktionierende „goldene Brücke“ zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit

Abgabenrechtlich relevante Sachverhalte sind von allen Steuerpflichtigen grundsätzlich jährlich gegenüber den Abgabenbehörden offenzulegen. Diese jährlich

20 Vor Einführung der Endbesteuerung bestimmter Kapitaleinkünfte durch das Endbesteuerungsgesetz BGBl 1993/11.

21 *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 48 f.

22 Vgl. dazu zB *Bendlinger* in *Bendlinger/Kanduth-Kristen/Kofler/Rosenberger*, Internationales Steuerrecht 967 Rz 60 f.

wiederkehrende Verpflichtung zur Abgabenerklärung und -entrichtung führt im Ergebnis dazu, dass sich der Steuerpflichtige bereits von Anfang an entscheiden muss, ob er seine Einkünfte vollständig offenlegen oder die gesamte Bemessungsgrundlage – zB einer Quelle – fortlaufend verschweigen will. Nimmt man etwa an, dass ein Abgabepflichtiger bisher steuerunehrlich war, indem er eine bestimmte Einkunftsquelle verschwiegen hat, und nunmehr in die Steuerehrlichkeit zurückkehren will, müsste er die zuvor verschwiegene Einkunftsquelle für zukünftige Zeiträume offenlegen. Ein derartiges inkonsistentes Verhalten birgt jedoch das erhebliche Risiko, dass die Abgabenbehörden von der in der Vergangenheit bewirkten Hinterziehung mittelbar Kenntnis erlangen und damit strafrechtliche Ermittlungen ausgelöst werden. Um einem derartigen Risiko zu entgehen, wäre der Steuerpflichtige faktisch gezwungen, sein Hinterziehungsverhalten beizubehalten, wenn ihm der Gesetzgeber die Möglichkeit zur Rückkehr in die Steuerehrlichkeit unter gleichzeitigem Absehen von der Verhängung einer Strafe mittels Selbstanzeige nicht eröffnen würde.²³

Die österreichische Judikatur²⁴ erblickt in Fällen, in denen sich der Steuerpflichtige in Erfüllung abgabenrechtlicher Offenlegungspflichten selbst bezichtigen würde, keinerlei Konflikt mit *nemo tenetur*, weil sich die abgabenrechtliche Offenlegungspflicht auf abgabenrelevante Umstände beschränken soll. Demgegenüber geht die deutsche Judikatur²⁵ in derartigen Fällen sehr wohl von einem entsprechenden Konflikt aus. Ist ein Sperrgrund aufrecht und würde eine Selbstanzeige somit keine strafbefreiende Wirkung mehr entfalten, besteht durch die Abgabe einer aktuellen Steuererklärung eine mittelbare Selbstbelastungsgefahr und sieht der BGH diesbezüglich ein strafrechtliches Verwertungsverbot vor.²⁶

Die Selbstanzeigebestimmung bewirkt somit nicht nur die Möglichkeit zur Bereinigung bereits verwirklichter Verkürzungen, sondern stellt zudem auch sicher, dass zukünftige Rechtsgutverletzungen vermieden und die jeweiligen Einkünfte in Zukunft korrekt erklärt bzw vollständig versteuert werden. Insofern ist ein fortlaufendes, wiederkehrendes, gleichmäßiges Steueraufkommen gewährleistet.²⁷

Die besondere Bedeutung der Selbstanzeige wird auch im Zusammenhang mit § 139 BAO deutlich, wonach einem Abgabepflichtigen, der die Unvollständigkeit bzw Unrichtigkeit einer Steuererklärung erst nachträglich erkennt, eine Berichtigungspflicht trifft. Im Falle des Fehlens einer Selbstanzeigebestimmung würde eine solche zwangsbewährte Mitwirkungspflicht Konflikte mit *nemo*

23 Vgl dazu *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 636 sowie *Leitner/Lehner*, NZWiSt 2015, 52 (54).

24 OGH 21.4.1998, 11 Os 194/97; VwGH 26.11.2002, 99/15/0154.

25 Zuletzt *Grötsch*, wistra 2017, 92 (96 f) mwN.

26 *Grötsch*, wistra 2017, 92 (96); BGH 12.1.2005 – 5 StR 191/04; 17.3.2009 – 1 StR 479/08; 21.8.2012 – 1 StR 26/12; 20.2.2015 – 1 StR 405/14.

27 *Schwaighofer* in *Leitner/Zitta*, Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG 69 (80) uHa *Scheil*, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG Rz 58, 98; *Leitner* in *Mellinghoff*, Steuerstrafrecht an der Schnittstelle zum Steuerrecht, DStJG 38 (2015), 153 (157, 167).

kann aber nur bei Verpflichtung zur aktiven Mitwirkung vorliegen, nicht hingegen bei bloßer Verpflichtung zur passiven Mitwirkung (zB Verbot des „Nachtrunks“ und Duldung der Atemluft-Untersuchung im Bereich der StVO). Eine aktive Mitwirkung verlangt etwa die Verpflichtung zur Duldung medizinischer Eingriffe (zB einer Blutabnahme im Bereich der StVO). Auch eine Pflicht zur Preisgabe von Informationen, die im Vertrauen auf eine gesetzliche Verschwiegenheitspflicht ausgetauscht wurden, geht über das Maß einer (allenfalls rechtfertigbaren) bloßen Mitwirkungspflicht hinaus.

- Es ist grundsätzlich nicht bedenklich, Personen zur Erteilung von Auskünften gegenüber Aufsichtsbehörden zu verpflichten und Verstöße gegen diese Verpflichtung als Verwaltungsübertretung mit einer Sanktion zu belegen (zB Auskunftspflicht nach dem TKG 2003 über Anlagen und deren Betrieb). Die Nichterteilung einer Auskunft darf aber dann keine Verwaltungsstrafe zur Folge haben, wenn die Auskunft im Rahmen eines Verwaltungsstrafverfahrens begehrt wird. Maßgeblich ist, ob ein inhaltlicher Zusammenhang zwischen einem laufenden Verwaltungsstrafverfahren und dem Auskunftsbegehren besteht und ob das Auskunftsbegehren Informationen betrifft, die auch Gegenstand des Verwaltungsstrafverfahrens sind.
- Das Verbot des Zwangs zur Selbstbezeichnung als Teil des Anklageprinzips in Art 90 Abs 2 B-VG steht unter keinem ausdrücklichen Gesetzesvorbehalt. Allerdings gelten auch Grundrechte, die keinen ausdrücklichen Gesetzesvorbehalt aufweisen, in der Regel nicht absolut, sie unterliegen vielmehr sog immanenten Grundrechtsschranken. Einschränkungen durch allgemeine Gesetze sind daher zulässig, wenn sie zum Schutz eines anderen Rechtsguts erforderlich und verhältnismäßig sind. So konstituieren etwa Informationspflichten, die eine ganz andere Zielrichtung haben als eine strafrechtliche Verfolgung (zB die Verständigungspflicht nach der StVO bei Verkehrsunfällen mit Personenverletzung zum Zweck der Hilfeleistung), keinen Verstoß gegen das Verbot des Zwangs zur Selbstbezeichnung. Verfassungswidrig sind nur intentionale, das heißt direkt auf die Beschränkung des Grundrechts gerichtete, Bestimmungen.³⁵

C. Recht auf ein faires Verfahren (Art 6 EMRK, Art 47 GRC)

- Die Entwicklung der Rechtsprechung des EGMR³⁶ zu einem aus dem Recht auf ein faires Verfahren gem Art 6 EMRK ableitbaren Verbot des Zwangs zur Selbstbezeichnung begann mit der Entscheidung in der Rs *Funke* im Jahr 1993. In diesem Urteil stellte der EGMR erstmals fest, dass Art 6 EMRK ein Verbot des Zwangs zur Selbstbezeichnung enthalte.³⁷

35 Vgl *Khakzadeh-Leiler* in *Kneihls/Lienbacher*, Rill-Schäffer-Kommentar Art 90 B-VG Rz 35; allgemein etwa VfSlg 17.565/2005; ferner *Mayer/Kucsko-Stadlmayer/Stöger*, Bundesverfassungsrecht¹¹ Rz 1339 mwN.

36 Vgl zur Rsp des EGMR und zu deren Kritik auch den Beitrag von *Dannecker* in diesem Band.

37 EGMR 25.2.1993, 10.828/84, *Funke/Frankreich*, Rz 44.

- Der EGMR erläuterte den in der Rs *Funke* aufgestellten Rechtssatz im Fall *John Murray* näher, indem er ausführte, dass, obwohl ein solcher Grundsatz nicht ausdrücklich in Art 6 EMRK festgelegt ist, kein Zweifel bestehen könne, dass das Verbot des Zwangs zur Selbstbezeichnung (einschließlich des Rechts zu schweigen³⁸) ein Kernstück eines fairen Verfahrens im Sinne des Art 6 EMRK sei.³⁹
- Nicht erfasst ist nach Entscheidungen in den Fällen *Saunders* und *Jalloh* die strafverfahrensrechtliche Verwertung von Mitteln, die vom Beschuldigten unter Zwang gewonnen werden können, aber unabhängig vom Willen des Betroffenen existieren, zB Schriftstücke, die auf Grund eines Befehls oder Beschlusses erlangt werden, Proben von Atemluft, Blut, Urin oder Körpergewebe zu Zwecken der DNA-Analyse oder aber von Stimmproben.⁴⁰
- Eine Pflicht zur Vorlage von steuerlich relevanten Unterlagen könne dagegen sehr wohl den Grenzen des Verbots des Zwangs zur Selbstbezeichnung unterliegen (Fall *J.B.*).⁴¹
- Das Verbot des Zwangs zur Selbstbezeichnung auf Grundlage des Art 6 EMRK bildet kein absolutes Recht, sondern kann Beschränkungen unterworfen werden, solange dadurch nicht der Wesensgehalt der Garantie ausgehöhlt wird.⁴² Für die Beurteilung der Frage erachtet die Rechtsprechung⁴³ folgende Kriterien als maßgeblich:
 - a) Art und Schwere des zur Erlangung des Beweismittels ausgeübten Zwanges;
 - b) Vorhandensein angemessener Verfahrensgarantien;
 - c) Verwertung der erlangten Beweismittel.
- Zur Frage des Verfahrenskontexts, der für die Beurteilung einer mit Zwang verbundenen Maßnahme zur Informationsbeschaffung im Lichte des Verbots des Zwangs zur Selbstbezeichnung relevant ist, nahm der EGMR im Fall *Weh* Stellung: Der EGMR verwies darin auf seine bisherige Rechtsprechung, welche in solchen Maßnahmen sowohl im Zusammenhang mit einem bereits laufenden Strafverfahren (wozu auch das Vorfeld eines solchen Strafverfahrens zählt) als auch noch außerhalb eines Strafverfahrens (aber unter Verwendung in einem späteren Strafverfahren) bereits entsprechende Verstöße aufgezeigt hat. Gleichzeitig hielt der EGMR fest, dass das Verbot des Zwangs zur Selbstbezeichnung mit Zwang verbundene Maßnahmen zur Informationsbeschaffung gegen die betroffene Person außerhalb von Strafverfahren nicht *per se*

38 Dieses Verbot hindert in bestimmten Fällen (aber nicht grundsätzlich) auch das Ziehen nachteiliger Schlüsse aus dem Schweigen des Beschuldigten, vgl EGMR 8.2.1996, 18.731/91, *John Murray/Vereinigtes Königreich*, Rz 46 ff.

39 EGMR 8.2.1996, 18.731/91, *John Murray/Vereinigtes Königreich*, Rz 45.

40 EGMR 17.12.1996, 19.187/91, *Saunders/Vereinigtes Königreich*, Rz 69; 11.7.2006, 54.810/00, *Jalloh/Deutschland*, Rz 102 und 112.

41 EGMR 3.5.2001, 31.827/96, *J.B./Schweiz*, Rz 68.

42 EGMR 8.2.1996, 18.731/91, *John Murray/Vereinigtes Königreich*, Rz 47; 21.12.2000, 34.720/97, *Heaney und McGuinness/Irland*, Rz 47.

43 EGMR 5.11.2002, 48.539/99, *Allan/Vereinigtes Königreich*, Rz 44.

Taten zu offenbaren.⁸⁹ Die strategische Teilselbstanzeige sollte unterbunden werden und damit das Taktieren mit der Selbstanzeige und bei der Tatbegehung mit Blick auf die Strafbefreiung der Vergangenheit angehören:

Straffreiheit soll dann nicht gewährt werden, wenn von den bisher verschwiegenen Besteuerungsgrundlagen bewusst nur ausgewählte Sachverhalte nacherklärt werden, z.B. weil nur genau deren Aufdeckung unmittelbar befürchtet wird. Alle Besteuerungsgrundlagen müssen zutreffend nacherklärt werden. Ein Taktieren mit einer bloß teilweisen Offenbarung (bewusste Teil Selbstanzeige) ist damit ausgeschlossen. Nur wer sich für eine vollständige Rückkehr in die Steuerehrlichkeit entscheidet, kann sich der Straffreiheit sicher sein. Damit ist der Eintritt der Rechtsfolge für den Steuerpflichtigen kalkulierbar. Unbewusste Unrichtigkeiten und Unvollständigkeiten führen nicht zum Ausschluss der Straffreiheit.⁹⁰

Diese Begründung macht deutlich, dass die Reform der strafbefreienden Selbstanzeige nicht fiskalisch, sondern strafrechtlich motiviert war. Mit der Argumentation, Taktieren sei keine Rückkehr in die Legalität, wird deutlich, dass für den Gesetzgeber nicht allein die Aufdeckung neuer Steuerquellen, sondern die Steuergerechtigkeit und der Schutz des Steueraufkommens durch effektives Kriminalstrafrecht im Mittelpunkt standen. Die zentrale Frage ist damit, ob die Selbstanzeige im konkreten Einzelfall eine honorierfähige Umkehrleistung darstellt, die es rechtfertigt, den Steuerpflichtigen wegen der bereits begangenen Steuerstraftat nicht zu bestrafen.

Dementsprechend kann das Schwarzgeldbekämpfungsgesetz als ein weiterer Anlauf gesehen werden, das Steuerstrafrecht tatsächlich auch als Strafrecht zu verstehen und damit die fiskalische Argumentation im Rahmen der Selbstanzeige in den Hintergrund zu drängen. An diesen Vorgaben war auch die Neuformulierung der Sperrgründe orientiert, die eine Verschärfung der typisierten Freiwilligkeitskriterien beinhaltet. Der Sperrgrund des Erscheinens des Prüfers wurde auf den Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung vorverlagert.⁹¹

2. Verschärfung der Anforderungen an die Selbstanzeigeerklärung

Doch wurden nicht nur die Sperrgründe erweitert, sondern auch der notwendige Umfang der Selbstanzeigeerklärung. Insofern schlägt sich die Rechtsprechung des BGH aus dem Selbstanzeigebeschluss vom 20.5.2010 nieder.⁹² Nach der Fassung des § 371 AO 2011 muss der Steuerpflichtige Täter nunmehr nicht nur Angaben zu einer Tat berichtigen oder nachholen, sondern muss seine Erklärung zu allen unverjährten⁹³ Steuerstraftaten einer Steuerart in vollem Umfang nachholen oder berichtigen

89 BT-Drs 17/5067, 3 ff.

90 BT-Drs 17/4182, 5.

91 *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf*, wistra 2011, 281 (288).

92 Vgl auch *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf*, wistra 2011, 281 (282).

93 Zu den Problemen bei der Bestimmung der Verjährungsfrist *Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf*, wistra 2011, 281 (283).

gen.⁹⁴ Bereits hier entstehen in der Praxis Probleme, weil über den Begriff der Steuerart ebenso Unklarheit⁹⁵ besteht wie darüber, welche Bedeutung Bagatellabweichungen haben und bis zu welcher Grenze ggf von unwesentlichen Abweichungen auszugehen ist.⁹⁶ Ferner wurde allgemein bemängelt, dass die Regelung für den Umgang mit sog undolosen Selbstanzeigen, den der Gesetzesentwurf vom 14.12.2010⁹⁷ in Art 2 Nr 1 Buchst b) cc) noch vorsah,⁹⁸ nicht übernommen wurde, also unklar ist, wie Berichtigungen wirken, die unbeabsichtigt mangelhaft sind. Dieses Problem stellte sich nicht, soweit die Teilselbstanzeige als teilwirksam anerkannt wurde.⁹⁹ Sowohl aus den Gesetzesmaterialien¹⁰⁰ als auch aus dem Sinn und Zweck der strengeren Anforderungen zur Verhinderung einer strategischen Selbstanzeige als Mittel der Steuergestaltung oder „Reue nach Stand der Ermittlungen“ lässt sich schließen, dass solche Fehler bei der Selbstanzeige der Straffreiheit nicht schaden dürfen.¹⁰¹

Diese Ausweitung der Erklärung zu einer freiwilligen Offenlegung aller steuerstrafrechtlichen Verfehlungen lag nicht gerade nahe. Denn damit wird die Freiwilligkeit – im Unterschied zu den Vorschriften über den Rücktritt vom Versuch oder die tätige Reue im übrigen Strafrecht – von der konkreten Straftat gelöst und potenziell auf eine Vielzahl von Steuerstraftaten bezogen. Es entsteht so die Notwendigkeit einer als „steuerliche (Sparten-)Lebensbeichte“ bezeichneten Offenbarung aller begangenen Steuerverfehlungen des Berichtigungszeitraums.¹⁰²

Diese Neuregelung trägt den Stempel eines politischen Kompromisses, der strafrechtsdogmatisch nicht überzeugt, verbindet er doch Straftaten, die in keiner originär normativen Beziehung zueinander stehen, zu einem Berichtigungsverbund.¹⁰³ Verfassungsrechtlich zulässig dürfte eine solche Vorschrift allerdings sein, weil es dem Gesetzgeber grundsätzlich freisteht, die Anforderungen an die honorierfähige Umkehrleistung selbst zu bestimmen, solange die Rechtsfolgen der Vorschrift damit noch überschaubar bleiben, das Gesetz also – im verfassungsrechtlichen Sinne – hinreichend bestimmt ist. In kriminalpolitischer Hinsicht spricht durchaus einiges für die Einbeziehung früherer Steuerstraftaten in einen Berichtigungsverbund und

94 Zur Behandlung von Altfällen durch die Übergangsregelung in Art 97 § 24 EGAO, kritisch hierzu Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281 (283).

95 Vgl nur Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281 (283).

96 Schauß/Schwarz, ZWH 2011, 85 (87); Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281 (284); vgl auch BT-Drs 17/5067 (neu), 19.

97 BT-Drs 17/4182, 5.

98 Der dort vorgesehene Sperrgrund in § 371 Abs 2 Nr 3 AO sollte lauten: „die Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ihrerseits unrichtige oder unvollständige Angaben im Sinne des § 370 Absatz 1 Nummer 1 enthält und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.“; zur geänderten Fassung BT-Drs 17/4802, 8.

99 Vgl nur Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281 (283 f).

100 BT-Drs 17/4182, 5; 17/4802, 8.

101 Vgl auch Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281 (284).

102 Schauß/Schwarz, ZWH 2011, 85 (86).

103 Beckemper/Schmitz/Wegner/Wulf, wistra 2011, 281 (282); Hechtner, DStZ 2011, 265 (267); Schauß/Schwarz, ZWH 2011, 85 (86); Tormöhlen, AO-StB 2014, 158.

Generell wäre es zu begrüßen, wenn auch dem Selbstanzeiger alle in den Abgabenvorschriften vorgesehenen Möglichkeiten bei der Entrichtung von Abgaben zugestanden werden würden. Zu einem Missbrauch dieser Bestimmungen kann es mE ohnehin nicht kommen, weil etwa § 212 BAO zur Voraussetzung hat, dass die sofortige oder die sofortige volle Entrichtung der Abgaben für den Abgabepflichtigen mit erheblichen Härten verbunden wäre und die Einbringlichkeit der Abgaben durch den Aufschub nicht gefährdet wird bzw § 212a BAO unter anderem nur insoweit gewährt werden darf, als die Beschwerde nach Lage des Falles erfolgversprechend erscheint. Ohne Klarstellung in § 29 Abs 2 FinStrG oder entsprechend einschlägige höchstgerichtliche Rechtsprechung ist aber anzuraten, verkürzte Abgaben binnen Monatsfrist zu entrichten oder zeitgerecht ein Stundungsersuchen gem § 212 BAO zu stellen.

VII. Nachsicht

Die Gesetzesmaterialien zur FinStrG-Novelle 2010⁹³ gehen davon aus, dass die Abschreibung (Löschung und Nachsicht) und die Entlassung aus der Gesamtschuld gem §§ 235 ff BAO nicht mehr als Entrichtung anzusehen sind.⁹⁴ Es trifft zwar zu, dass eine Nachsicht keine tatsächliche Entrichtung darstellt, doch sind nach dem klaren Gesetzeswortlaut nur geschuldete Abgaben zu entrichten, um Straffreiheit zu erlangen.⁹⁵ Löschung und Nachsicht haben aber gerade das Erlöschen des Abgabenanspruchs zur Folge und die Abgaben werden in diesen Fällen folglich auch nicht mehr geschuldet. Nach *Lässig*⁹⁶ ist allerdings für die Beurteilung der Frage, ob Abgaben geschuldet werden, auf den Zeitpunkt der Erstattung der Selbstanzeige abzustellen, weshalb eine Nachsicht keine tatsächliche Schadensgutmachung darstellen würde.⁹⁷ Zutreffend weist *Schrottmeyer*⁹⁸ darauf hin, dass jedenfalls die Nachsicht im Zusammenhang mit Schadensgutmachung in der Praxis kaum eine Rolle spielen wird, weil die Gewährung von Nachsicht insbesondere im Zusammenhang mit hinterzogenen Abgaben äußerst restriktiv gehandhabt wird.⁹⁹

Das bedingungslose Einfordern einer tatsächlichen Entrichtung führt beim unverschuldet vermögenslosen Selbstanzeiger zu unsachlichen Ergebnissen. Dieser Konflikt könnte durch das Zulassen einer Entrichtung durch Gewährung einer Nachsicht im Rahmen pflichtgemäßer Ermessensübung vermieden werden.¹⁰⁰ Auch bei

93 ErlRV 874 BlgNR 24. GP 7.

94 *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 795; siehe auch zB *Lang/Hözl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 29 Rz 111; *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I⁴ § 29 Rz 12a.

95 *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 798; *Bergmann/Rebisant*, SWK 2011, S 375 (S 376); *Leitner/Brandl*, taxlex 2011, 437 (440).

96 *Lässig* in *Höpfel/Ratz*, WK StGB² § 29 FinStrG Rz 6.

97 Ähnlich *Winkler*, ZWF 2015, 38.

98 *Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG³ Rz 773.

99 *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 796.

100 *Leitner/Brandl/Kert*, Finanzstrafrecht⁴ Rz 797.

der tätigen Reue kann nach der Rechtsprechung des OGH¹⁰¹ auf die Schadensgutmachung ausnahmsweise verzichtet werden. Ein gänzlicher oder teilweiser Verzicht auf Schadensgutmachung wäre etwa dann Grundlage für die Annahme tätiger Reue, wenn der Täter dem Geschädigten (unter den weiteren Voraussetzungen des § 167 StGB) den Ersatz des ganzen Schadens realistisch anbietet und der Geschädigte im Sinne eines freiwilligen und schenkungsweisen Schuldlasses (§ 1444 ABGB) daraufhin einen Verzicht erklärt.

Aus der Rechtsprechung des OGH kann eine bestimmte Dispositionsmöglichkeit des Geschädigten abgeleitet werden. Die Regelungen in §§ 235 ff BAO könnten somit für Zwecke der Selbstanzeige den zulässigen Rahmen für einen (teilweisen) Verzicht auf Schadensgutmachung im Ausnahmefall darstellen.

Zur Milderung des Konflikts mit *nemo tenetur*, etwa bei Abstellen auf ein ernstliches Bemühen (so wie dies in der Schweiz der Fall ist), vgl die Ausführungen von *Leitner* in diesem Band.

VIII. Überlegungen de lege ferenda

Dass die Schadensgutmachung zentrale Voraussetzung für die Wirksamkeit einer Selbstanzeige ist und bleiben soll, ist mE unbestritten. Das Erfordernis der Schadensgutmachung sollte aber für jeden Anzeiger, somit jede Person, die Straffreiheit erlangen möchte, in zeitlicher Sicht und im Hinblick auf die konkrete Höhe eindeutig und zweifelsfrei feststehen. Um dies vor allem in jenen Fällen zu gewährleisten, in denen der Anzeiger nicht zugleich Abgabepflichtiger oder Abfuhrpflichtiger ist, müsste die bestehende Regelung in § 29 Abs 2 FinStrG entweder im Sinne der Ausführungen in diesem Beitrag anzeigerfreundlich ausgelegt werden oder die Entrichtungsbestimmung entsprechend adaptiert werden.

Es wird daher vorgeschlagen, die Schadensgutmachung von der bescheidmäßigen Vorschreibung durch die Abgabenbehörde an den Anzeiger abhängig zu machen. In den meisten Fällen würde sich wohl kaum etwas an der aktuellen Praxis ändern, weil in zahlreichen Fällen der Anzeiger selbst Abgabenschuldner oder Abfuhrpflichtiger ist und er innerhalb der Monatsfrist des § 29 Abs 2 FinStrG entrichtet und damit die Voraussetzung der Schadensgutmachung für alle in der Selbstanzeige genannten Personen erfüllt.

Ergeht allerdings ein Abgaben- oder Haftungsbescheid an den Anzeiger 1 und entrichtet Anzeiger 1 die vorgeschriebenen Abgaben nicht, nicht vollständig oder nicht zeitgerecht, sollte dies den anderen in der Selbstanzeige genannten Personen nicht zum Nachteil gereichen, sondern etwa dem Anzeiger 2 ebenfalls die Möglichkeit eingeräumt werden, die offenen Abgaben binnen Monatsfrist zu entrichten, wobei diesfalls die Monatsfrist für Anzeiger 2 mit Bekanntgabe des Abgaben-

101 OGH 15.11.2016, 11 Os 97/16y.