

- 92 Auch für Zwecke der Selbstanzeige könnten daher, abhängig von der jeweiligen betroffenen Anwendungsvoraussetzung, geeignete Verfahrensmöglichkeiten (zB Wiedereinsetzung bei Fristversäumnis) evaluiert werden, um Härten zu vermeiden. **Der VwGH (11.9.2014, 2013/16/0215) schloss jedoch bereits explizit die Möglichkeit der Wiederaufnahme bei Fristversäumnis bei der Schadensgutmachung aus** (siehe Rz 92 ff).

d) Unschuldsvermutung/Beweislast

- 93 Der für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren ausdrücklich in § 98 Abs 3 normierte und für das gerichtliche Finanzstrafverfahren sich aus den §§ 14 HS 2, 258 Abs 2 und 259 Z 3 StPO und aus der **Unschuldsvermutung** des Art 6 Abs 2 EMRK mittelbar ergebende Grundsatz „im Zweifel für den Angeklagten“ **wirkt sich auch auf die Selbstanzeige aus** (Scheil, Selbstanzeige Rz 201).
- 94 Wenn daher das Gericht oder die Finanzstrafbehörde nicht davon überzeugt ist, dass zB die Darlegung der Verfehlung bzw die Schadensgutmachung erfüllt ist, ist **im Zweifel** deren Erfüllung anzunehmen; wenn nicht Sicherheit darin besteht, ob die Selbstanzeige **sachverhaltsmäßig** noch rechtzeitig war (§ 29 Abs 1 bzw Abs 3), dann muss davon ausgegangen werden, dass Rechtzeitigkeit gegeben ist (siehe dazu auch Scheil, Selbstanzeige Rz 201).
- 95 Wenn **Indizien vorhanden sind, dass ein rechtzeitiges ZE-Ansuchen** iZm einer Selbstanzeige gestellt wurde, welches jedoch bei der Finanzbehörde nicht mehr auffindbar ist, und somit kein sicherer Nachweis dahingehend geführt werden kann, dass ein tatsächlich strafaufhebender Umstand in Form einer Selbstanzeige nicht vorliegt, ist das anhängige Strafverfahren **im Zweifel zugunsten des Beschuldigten** gem §§ 136, 157 einzustellen (UFS 14.1.2010, FSRV/0005-K/09, FSRV/0006-K/09).
- 96 In Abwägung der Aktenlage ist bei fehlender schriftlicher Dokumentation (§ 56 Abs 2 iVm § 89 BAO) **im Zweifel zu Gunsten des Beschuldigten** nicht erweislich, dass ein Finanzvergehen begangen wurde. **Ohne Dokumentation ist nicht erweislich**, dass es sich um Verfolgungshandlungen bzw eine Tatentdeckung handelte (UFS 4.2.2013, FSRV/0001-K/12).

Ohne zeitnahe Dokumentation ist nicht erweislich, dass es sich um Verfolgungshandlungen bzw eine Tatentdeckung handelte (zB UFS 4.2.2013, FSRV/0001-K/12; BFG 13.4.2016, RV/51000813/2015; BFG 8.5.2018, RV/6300005/2017; BFG 14.11.2019, RV/6300015/2016) bzw der Anzeiger von der (teilweisen) Tatentdeckung Kenntnis hatte. Ein **nachträglich angefertigter Aktenvermerk** reicht als Beweis nicht aus (BFG 13.4.2016, RV/51000813/2015).

4. Selbstanzeige als Ausnahmeregelung

- 97 In **Urteilen der Höchstgerichte**, die die strafaufhebende Wirkung einer Selbstanzeige zum Gegenstand hatten, findet sich wiederholt die Aussage, dass die Be-

2. Fallkonstellationen, bei denen Selbstanzeige nicht mehr möglich ist, jedoch Rücktritt vom Versuch bzw vice versa

Einer Selbstanzeige kommt auch ohne gleichzeitige Schadensgutmachung unter dem Gesichtspunkt des **Rücktritts vom Versuch** der Abgabenhinterziehung (durch pflichtwidrige Nichtabgabe von Steuererklärungen) entscheidende Bedeutung zu (OGH 9.5.1984, 12 Os 26/84; OGH 17.10.1985, 13 Os 150/85). Kommt daher der Selbstanzeige keine strafbefreiende Wirkung zu, ist zu untersuchen, ob diese nicht als Rücktritt vom Versuch zur Straffreiheit führt. **186**

Wie erläutert, besteht für den Rücktritt vom Versuch kein spezieller Sperrgrund für **abgabenrechtliche Prüfungen**, bei der Selbstanzeige jedoch sehr wohl (§ 29 Abs 3 lit c). Grundsätzlich umfasst der Prüfungszeitraum von Außenprüfungen die letzten drei veranlagten bzw erklärten Jahre (OHB Abschn 8.4). **187**

Beispiel

Enthält die letzte eingereichte und vom Prüfungsauftrag umfasste KSt-Erkl vorsätzliche Hinterziehungen und wurde der diesbezügliche Veranlagungsbescheid noch nicht zugestellt, könnte durch Einreichung einer korrigierten Erkl – als Rücktritt vom Versuch – Straffreiheit erlangt werden. Die hA geht davon aus, dass auch im Versuchsstadium grundsätzlich Selbstanzeige erstattet werden kann (siehe dazu Rz 224–227); eine Selbstanzeige wäre, nach der Aufforderung zur Vorlage der Bücher (siehe dazu Rz 1218), aufgrund des vorsätzlichen Deliktes jedoch nicht mehr strafbefreiend möglich. **188**

Finden bereits **Verfolgungshandlungen** gegen den Täter (als Verdächtigten) statt, hat dieser jedoch noch keine Kenntnis davon, wäre der Rücktritt vom Versuch noch möglich, eine Selbstanzeige jedoch verspätet. **189**

Beispiel

Wurden in der bereits eingereichten ESt-Erkl die Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung wissentlich nicht deklariert und wurden von der Behörde bereits Verfolgungshandlungen unternommen, von welchen der Täter jedoch noch keine Kenntnis erlangt hat, kann dieser bis zur Zustellung des ESt-Bescheides durch zB Einreichung einer korrekten ESt-Erkl (= Rücktritt vom Versuch) Straffreiheit erlangen. **190**

In **folgender Konstellation** wäre beispielsweise der Rücktritt vom Versuch nicht mehr strafbefreiend möglich, jedoch **möglicherweise noch durch eine Selbstanzeige** (*Plückhahn* Voraufgabe Rz 185): infolge Kenntnis der Abgabenbehörde von Unrichtigkeiten in der Abgabenerklärung wäre ein Rücktritt nicht mehr möglich (der Erfolg kann diesfalls vom Täter nicht mehr abgewendet werden), die Möglichkeit der Selbstanzeige wäre jedoch noch gegeben, wenn dem Selbstanzeiger die Entdeckung der Tat noch nicht bekannt ist. **190a**

C. Selbstanzeige – Tätige Reue bei Vermögensdelikten

Die tätige Reue nach § 167 StGB ist das Pendant im Kriminalstrafrecht zu § 29 im Finanzstrafrecht. Dadurch kann die Strafbarkeit für in § 167 Abs 1 StGB genannte **strafbare Handlungen** aufgehoben werden (zB Betrug, Untreue). **191**

2. Die Selbstanzeige als Anbringen nach § 85 oder § 86 BAO?

309 Selbstanzeigen stellen nach hA **Anbringen** dar (siehe Rz 303). Uneinigkeit besteht jedoch, ob es sich um jene gem § 85 BAO oder solche gem § 86 BAO handelt.

§ 85 BAO regelt Anbringen zur Geltendmachung von Rechten bzw Erfüllung von Verpflichtungen (insb Erklärungen, Anträge, Rechtsmittel). Anbringen, die nicht unter § 85 Abs 1 BAO fallen, sind vom § 86 BAO umfasst; zB bloße Mitteilungen der Partei, zu denen sie nicht verpflichtet ist (*Stoll*, BAO I, 868), etwa des Inhaltes, ein anderer Abgabepflichtiger hinterziehe Steuern (*Ritz/Koran*, BAO⁸ § 86 Rz 1 mwN).

310 Der Großkommentar zum FinStrG ist in dieser Frage widersprüchlich: Einerseits soll bei Selbstanzeigen § 86 BAO zur Anwendung gelangen (*Lang/Hözl* in *Tannert/Kotschnigg*, FinStrG § 29 Rz 228); andererseits handle es sich jedoch um ein Anbringen nach § 85 Abs 1 BAO (*Tannert/Huber* in *Tannert/Kotschnigg/Twardosz*, FinStrG § 56b Rz 83).

Scheil (Selbstanzeige Rz 309) und das BMF (OHB Abschn 9.5.1.1.3) stufen Selbstanzeigen als Anbringen gem § 86 BAO ein.

311 Nach *Plückhahn* (Vorauslage Rz 332) und *Koller/Schuh/Woischitzschläger* (HB zur Praxis der steuerlichen BP, § 29 Pkt 3.1) wird mit der Selbstanzeige ein Recht geltend gemacht – nämlich das Recht auf Straffreiheit. Insoweit sei die Selbstanzeige ein Anbringen nach § 85 Abs 1 BAO. Auch eine Selbstanzeige in Form einer berechtigten Steuererklärung ist – bei Erfüllung aller Voraussetzungen – eine Selbstanzeige und kann daher bei Beurteilung der Formerfordernisse nicht anders behandelt werden als andere Selbstanzeigen.

312 Nach Ansicht des BFG (24.2.2016, RV/5300030/2014) kann die grundsätzlich formfreie Selbstanzeige sowohl schriftlich, als auch, anders als etwa ein zwingendermaßen schriftlich zu erstattendes Anbringen „zur Geltendmachung von Rechten oder zur Erfüllung von Verpflichtungen“ iSd § 85 Abs 1 BAO, mündlich (vgl § 85 Abs 3 iVm § 87 BAO) erstattet werden, und gelten diesbezüglich, indem das FinStrG dazu keine eigenen (spezielleren) Regelungen enthält, die Bestimmungen der §§ 86 ff BAO.

313 **Mit Erstattung einer Selbstanzeige wird ein in § 29 vorgesehenes Recht geltend gemacht, womit die besseren Argumente für Anbringen gem § 85 BAO sprechen. Die unterschiedlichen Konsequenzen sind jedoch grds von keiner großen praktischen Bedeutung. Diese liegen insb bei den unterschiedlichen Anforderungen an mündliche Darlegungen** (siehe Rz 348–361). **Allerdings sieht der Entwurf der FOnV 2027 deren Anwendung nur für Anbringen nach § 85 BAO vor** (siehe § 1 Z 1).

3. Ausgestaltungserfordernisse

a) Formerfordernisse

314 Für die Selbstanzeige ist im FinStrG **kein besonderes Formerfordernis** vorgeschrieben (zB UFS 2.10.2012, FSRV/0155-W/10; UFS 3.9.2013, FSRV/0009-S/12;

Bei der **Umsatzsteuer** handelt es sich um eine sogen **Mischabgabe** (siehe dazu **611**
Rz 669–672).

Gemäß § 202 BAO gilt § 201 sinngemäß, wenn nach den Abgabenvorschriften **612**
die Selbstberechnung einer Abgabe einem abgabenrechtlich **Haftungspflichtigen**
obliegt (siehe dazu im Detail *Ritz/Koran*, BAO⁸ § 202 Rz 1 ff). ZB § 79 EStG (LSt),
§ 95 EStG (KESt), § 99 EStG (**Steuerabzug bei beschränkter Steuerpflicht**).

c) **Eigenständige abgabenrechtliche Beurteilung des Sachverhaltes**

Für Selbstbemessungsabgaben iS § 201 und 202 BAO wurde im Zuge der **613**
FinStrG-Novelle 2010 eine klare Regelung getroffen. Im Unterschied zur Rechts-
lage davor ist es bei Selbstbemessungsabgaben für den Fristenlauf der Schadens-
gutmachung **irrelevant**, ob im Anschluss an die Selbstanzeige **Bescheide ergehen**
oder nicht.

Aus diesem Grund hat der Täter (Anzeiger) die **Bemessungsgrundlage für die 614**
Schadensgutmachung eigenständig zu ermitteln, somit auch die abgabenrecht-
liche Beurteilung vorzunehmen und die diesbezüglichen Abgaben binnen Monats-
frist zu begleichen oder ein ZE-Ansuchen zu stellen.

Auch wenn von Seiten der Behörde eine **fehlerhafte Bescheiderlassung** innerhalb
dieser Frist erfolgt, ist die Abgabe in der korrekten Höhe zu bezahlen, um vollstän-
dige Straffreiheit zu erlangen; andernfalls liegt lediglich eine Teilwirkung vor.

Daraus ist jedoch auch die **Problematik der Regelung** ersichtlich: Der Abgabe- **615**
pflichtige bzw dessen Berater tragen nunmehr das Risiko, dass die **Behörde eine an-
dere rechtliche Würdigung vornimmt** und zu einer höheren Steuernachzahlung
gelangt bzw dass **statt der kurzen Verjährungsfrist (§ 207 Abs 2 BAO) die lange**
Frist aufgrund von angenommenem Vorsatz unterstellt wird. Wird von einem ge-
ringeren Nachzahlungsbetrag bzw von (grober) Fahrlässigkeit ausgegangen und
werden nur diese Beträge innerhalb Monatsfrist beglichen, würde die Selbstanzeige
nur teilweise wirken, wenn Gerichte die Ansicht der Behörde bestätigen.

Diesbezüglich **empfiehlt es sich daher**, Selbstanzeige für den **langen abgaben- 616**
rechtlichen Verjährungszeitraum zu erstatten und eventuell anschließend
Rechtsmittel zu ergreifen (siehe dazu Rz 457–458) bzw ein **ZE-Ansuchen** für
eine etwaige höhere Feststellung zu stellen.

d) **Beginn der Monatsfrist**

Die Monatsfrist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO; **617**
siehe Rz 604–612) **mit der Selbstanzeige**, unabhängig, ob Abgaben- oder Haf-
tungsbescheide ergehen oder nicht (Rz 599–602). Zu den **Haftungsverhältnissen**
siehe jedoch Rz 687–703.

Der **Beginn der Frist** ist daher jener, zu welchem die Selbstanzeige der Behörde **618**
zugekommen bzw bekannt geworden ist. Wird die Selbstanzeige dem gem § 29

Wird bereits die **erste zu zahlende Rate nicht entrichtet**, wirkt die Selbstanzeige (zur Gänze) nicht (UFS 11.12.2012, FSRV/0055-W/12).

Aufgrund der **Teilwirksamkeit der Selbstanzeige** tritt bei **teilweisem Terminverlust** für die bisherige Schadensgutmachung Strafbefreiung ein (UFS 6.9.2004, FSRV/0064-I/02; UFS 23.6.2009, FSRV/0006-W/09). **861**

Beispiel **862**

Es wurde mit der Behörde vereinbart, dass die verkürzten Abgaben (200.000 €) in vier gleich hohen Raten (à 50.000 €) innerhalb von zwei Jahren, somit halbjährlich, bezahlt werden. Wurde der Zahlungstermin für den vierten Teil nicht eingehalten, tritt Strafbefreiung nur für 150.000 € ein.

Liegt etwa mangels Zustellung des Bescheides **keine formelle Erledigung** des ZE-Ansuchens vor, kann die nicht erfolgte Entrichtung des ersten Teilzahlungsbetrages nicht zu einem Terminverlust iSd § 230 Abs 5 BAO führen (VwGH 23.9.2005, 2002/15/0208; *Bartalos*, in *Gröhs/Kotschnigg*, Finanzstrafrecht in der Praxis II, 36). **863**

9. Folgen bei Gewährung einer die Zweijahresfrist übersteigenden Frist

Wird dem Selbstanzeiger ein **über die Zweijahresfrist hinausgehender Zahlungsaufschub bewilligt, entrichtet dieser jedoch** (teilweise) die geschuldeten Beträge innerhalb der Zweijahresfrist, sichert er sich damit die (teilweise) Strafaufhebung (so auch *Plückhahn* in *Leitner/Plückhahn*, Selbstanzeige 7; *Ritz*, RdW 1988, 104; OLG Wien 3.4.1984, 25 Bs 162/84; UFS 6.9.2004, FSRV/0064-I/02; BFG, RV/7300057/2012). **864**

Wird eine **länger als zwei Jahre dauernde ZE gewährt**, muss diese Frist abgewartet werden, um festzustellen, ob die Zweijahresfrist auch tatsächlich überschritten wurde. Erst danach ist zu beurteilen, ob die Selbstanzeige (teilweise) wirksam ist oder nicht. **865**

Für den nach zwei Jahren noch offenen Betrag kommt die Straffreiheit der Selbstanzeige nicht in Betracht (UFS 6.9.2004, FSRV/0064-I/02). Für **Teilentrichtungen** innerhalb der Zweijahresfrist siehe Rz 861–862.

M. Prozessuale Aspekte

Für die Beurteilung der wirksamen Schadensgutmachung nach § 29 sind auch die wesentlichen Feststellungen zu treffen, **welche Zahlungen im Zuge der Selbstanzeige zu welchem Zeitpunkt in welcher Höhe und mit welcher Wirkung erfolgten**, sowie ob sie auf Grund einer ZE-Vereinbarung mit der Abgabenbehörde geleistet wurden. Ansonsten liegt der **Nichtigkeitsgrund** des § 281 Abs 1 Z 9 lit b StPO (Feststellungsmangel) vor, wenn das Erstgericht sich nicht damit auseinandersetzt, ob die Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige vorgelegen sind, und wenn sich im Beweisverfahren entsprechende Indizien ergeben (OGH 26.4.1999, 11 Os 49/99). **866**

XI. Rechtzeitigkeit: Keine Tatentdeckung und Kenntnis des Täters davon

§ 29 Abs 3 lit b:

Strafffreiheit tritt nicht ein, [...]

- b) *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, oder [...]* (BGBl I 2010/104)

A. Einleitung

Als **Begründung für diese Sperrwirkung** führen die Gesetzesmaterialien (ErlRV 1130 BlgNR 13. GP 58) aus, dass es nicht sinnvoll ist, Selbstanzeigen für Finanzvergehen, welche bereits entdeckt sind, strafbefreiende Wirkung zukommen zu lassen. 1053

Der Ausschlussgrund nach § 29 Abs 3 lit b **kann nur dann zum Tragen kommen**, wenn nicht bereits eine Sperrwirkung nach § 29 Abs 1 (Betretung auf frischer Tat) oder § 29 Abs 3 lit a (Verfolgungshandlung), lit c (finanzbehördliche Prüfungen) oder lit d (wiederholte Selbstanzeige) zum Zeitpunkt der Selbstanzeige aktiv ist.

Die **unmittelbar bevorstehende Entdeckung** einer Tat hat lediglich bei Zollvergehen Relevanz (so auch Bericht des Finanz- und Budgetausschusses 809 BlgNR 16. GP 2); bei Abgabenverkürzungen iSd §§ 33 f kann diese daher keine Sperrwirkung entfallen. 1054

„**Vermeintliche Tatentdeckungen**“ des objektiven Tatbestandes lösen keine Sperrwirkungen aus (Rz 1060).

Im Zuge der **FinStrG-Novelle 2010** wurde klargestellt, dass lediglich der **objektive Tatbestand** (teilweise) entdeckt sein muss (ErlRV 874 BlgNR 24. GP 8). 1055

§ 29 Abs 3 lit b **behandelt daher zwei Fälle:** 1056

- Zum Zeitpunkt der Selbstanzeige war die Tat hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale bereits ganz oder zum Teil entdeckt und dies war dem Anzeiger bekannt (erster Fall).
- Die Entdeckung der Verletzung einer zollrechtlichen Verpflichtung hinsichtlich ihrer objektiven Tatbestandsmerkmale stand unmittelbar bevor und dies war dem Anzeiger bekannt (zweiter Fall; Rz 1202–1209).

Zusätzlich zur (teilweisen) Entdeckung bzw unmittelbar bevorstehenden Entdeckung der Tat bei Zollvergehen verlangt § 29 Abs 3 lit b daher weiters, dass dies dem Anzeiger auch bekannt gewesen ist. Nur bei Vorliegen beider Voraussetzungen ist die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige ausgeschlossen (VwGH 16.3.1995, 95/16/0065). 1057

Nach *Ehrke-Rabel/Gunacker-Slawitsch* (ZWF 2021, 153 [159]) ist § 29 Abs 3 lit c während der begleitenden Kontrolle anwendbar, allerdings mit beschränktem Anwendungsbereich: Als Amtshandlungen iS des § 29 Abs 3 lit c sehen sie zutreffend nur aktive Schritte, die auf eine Prüfung von Büchern und Aufzeichnungen gerichtet sind – nämlich Prüfungen bereits verwirklichter und erklärter Sachverhalte.

Nach überwiegender und zutreffender Auffassung ist die begleitende Kontrolle als solche nicht als eine Prüfungshandlung iSd 29 Abs 3 lit c zu qualifizieren. Für den besonderen Fall, dass die Abgabenbehörde während der begleitenden Kontrolle Prüfungshandlungen nach § 153e Abs 2 BAO setzt, die als Nachschau oder als Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen einzustufen sind, kommt § 29 Abs 3 lit c (sowie auch § 29 Abs 6; siehe Rz 1538a) sehr wohl zur Anwendung (so auch *K/S/D*, FinStrG I⁶ § 29 Rz 22a). **1278c**

D. Praxishinweis

Eine eindeutige Aussage, ob für vom Prüfungsauftrag umfasste Abgabenarten und Zeiträume während einer Außenprüfung noch eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung erstattet werden kann, nämlich wenn lediglich (grob) fahrlässig gehandelt wurde, ist oftmals herausfordernd, da die Grenze zwischen bedingtem Vorsatz und bewusster bzw. grober Fahrlässigkeit fließend und eine exakte Abgrenzung äußerst schwierig ist. **1279**

Wenn jedoch **mit hoher Wahrscheinlichkeit damit zu rechnen ist, dass der Prüfer die Tat entdecken wird**, wird wohl eine Selbstanzeige zu erstatten sein – zwar mit dem Risiko, dass diese nicht mehr rechtzeitig ist, jedoch mit der Chance der Strafmilderung (siehe Rz 1702–1710). **1280**

Auch empfiehlt es sich in diesem Fall, **unverzüglich Schadensgutmachung** zu leisten, da es sich dabei aus Sicht der Praxis um den **schwerwiegendsten Milderungsgrund** handelt (*Bartalos*, in *Leitner*, Finanzstrafrecht 2007, 94; OGH 11.10.1979, 12 Os 121/79; OGH 21.9.1988, 14 Os 82/88). Die ErlRV zur FinStrG-Novelle 2010 (874 BlgNR 24. GP 8) machen deutlich, dass im Fall der Erstattung einer Selbstanzeige das Schwergewicht auf der tatsächlichen Schadensgutmachung liegt. **1281**

Werden Selbstanzeigen erstattet, deren Wirksamkeit nicht mit hoher Wahrscheinlichkeit abschätzbar ist, ist insbesondere auch bei der **Täternennung äußerst sorgsam vorzugehen** (siehe Rz 1495–1499). **1282**

XIII. Rechtzeitigkeit: Abgrenzung § 29 Abs 3 lit b zweiter Fall und § 29 Abs 3 lit c

Zur Abgrenzung zwischen § 29 Abs 3 lit b zweiter Fall und Abs 3 lit c und der diesbezüglich ausführlichen Kritik siehe *Scheil* (Selbstanzeige Rz 462). **1283**

- 1338** Der **Abgabensanspruch besteht primär gegenüber dem materiellen Steuerschuldner** (siehe dazu *Arnold*, Schuld und Haftung im Steuerrecht, Rz 246), somit den Arbeitnehmer. Wird jedoch der Arbeitgeber zur Haftung herangezogen, ist auch davon der konkrete Abgabenspruch bezüglich eines konkreten Arbeitnehmers betroffen. Das Abgabenspruchs- bzw Steuerschuldverhältnis bezieht sich somit immer auf den Abgabengläubiger und den konkreten Steuerschuldner, somit den einzelnen Arbeitnehmer.
- 1339** Gemäß § 95 Abs 1 EStG ist **Schuldner der KESt der Empfänger der Kapitalerträge**. Der Abzugsverpflichtete haftet jedoch für die Einbehaltung und Abfuhr und hat die Kapitalertragsteuer im Zeitpunkt des Zufließens der Kapitalerträge gem § 95 Abs 3 EStG abzuziehen. Ausnahmsweise kann dem Empfänger der Kapitalerträge die Kapitalertragsteuer auch direkt vorgeschrieben werden (§ 95 Abs 4 EStG). **Somit besteht auch hier der Abgabensanspruch als Steuerschuldverhältnis zum Empfänger der Kapitalerträge**.
- dd) Exkurs: Abgabensanspruch bei den Lohnnebenkosten**
- 1340** Zu den im Zusammenhang mit der LSt anfallenden Lohnnebenkosten zählen im Wesentlichen der **DB** (§§ 39, 41–43 FLAG), der **DZ** (§§ 122 ff WKG) sowie die **KommunalSt**.
- 1341** Der DB und DZ gelten als Bundesabgaben (§ 39 Abs 1 FLAG, § 126 Abs 2 WKG) und unterliegen dem Anwendungsbereich der BAO sowie des FinStrG (*L/B/K*, FinStrR⁴ Rz 153). Da die KommSt nicht von den Abgabenbehörden des Bundes erhoben wird, fällt sie nicht in den Anwendungsbereich des FinStrG (*K/S/D*, FinStrG⁶ § 3 Rz 25). Für die KommSt gelten die gesonderten Strafbestimmungen des § 15 KommStG. Gemäß § 254 Abs 1 ist jedoch § 29 für die KommSt sinngemäß anwendbar, womit auch hier die Möglichkeit auf Erstattung einer Selbstanzeige besteht.
- 1342** Für den DB, DZ sowie aufgrund sinngemäßer Anwendung des § 29 auch für die KommSt ist gleichermaßen die **verschärfende Bestimmung des § 29 Abs 3 lit d zu beachten**. Auch für diese Abgaben ist der Abgabensanspruch individuell nach den in den materiellen Rechtsnormen enthaltenen Voraussetzungen zu beurteilen (relevanter Zeitraum, Steuerschuldner).
- 1343** Der **relevante Zeitraum beim Abgabensanspruch des DB** (§ 41 Abs 3 FLAG), des **DZ** (§ 122 Abs 7 WKG mit Verweis auf § 41 FLAG) und der **KommSt** (§§ 1, 5, 11 KommStG) ist der einzelne Kalendermonat. Es sind die Arbeitslöhne zugrunde zu legen, die innerhalb eines Kalendermonats an den Dienstnehmer gewährt worden sind.
- 1344** Der **Steuerschuldner für den DB** ist der Dienstgeber, wobei sich der Begriff anhand der Definition des Dienstnehmers richtet (*Kuprian* in *Csaszar/Lenneis/Wanke*, FLAG § 41 ff Rz 4). Beim **DZ** erschließt sich der relevante Steuerschuldner aus § 122 Abs 7 WKG. Das Kammermitglied ist grundsätzlich zur Entrichtung der Kammer-

anzeige zu werten. Diese Außenstelle des UFS anerkannte die Erklärung daher **ohne weitere Anforderungen** (zB Restschuldausweis) **als Selbstanzeige** (so auch L/B/K, FinStrR⁴ Rz 884f). Dabei würde der Behörde jedoch keine Verfehlung evident und es würde an einer Darlegung der Verfehlung mangeln (*Schrottmeyer*, SWK 2013, 1446; *Seiler/Seiler*, FinStrG⁵ § 29 Rz 13, 24; *K/S/D*, FinStrG I⁶ § 29 Rz 9).

- 1617** Wie ersichtlich, reicht die Meinungspalette in Fällen, in welchen die **Restschuld nicht dem strafbestimmenden Wertbetrag entspricht**, von vollständiger, bis teilweiser bis zu keiner strafbefreienden Wirkung. Diese Rechtsfrage wird von den Gerichten zu klären sein.

Aus praktischer Sicht empfiehlt sich in diesen Fällen bis zur Klärung durch die Höchstgerichte jedenfalls, der USt-Jahreserklärung eine Aufschlüsselung der Nachzahlungen auf die einzelnen Voranmeldungszeiträume beizulegen.

- 1618** Derzeit frei.

4. Schadensgutmachung bzw Täternennung

- 1619** Es ist zu beachten, dass durch die Regelung in Abs 7 **keine Änderung** hinsichtlich des Erfordernisses der Schadensgutmachung bzw der **Täternennung** erfolgte (siehe dazu auch zB *Pohanka/Schrottmeyer*, SWK 2014, 1151 f).

XX. Verfahrensrechtliche Fragestellungen

A. Beurteilung der Wirksamkeit/Berichtspflichten an die StA

- 1620** Bei **Erstattung einer Selbstanzeige vor bzw während einer Prüfung** ist die Finanzstrafbehörde durch den Prüfer unverzüglich in Kenntnis zu setzen (§ 80; OHB Abschn 8.11.2). Die Würdigung der Selbstanzeige obliegt „ausschließlich“ der zuständigen Finanzstrafbehörde (OHB Abschn 9.5.1.1.3).
- 1621** Eine Selbstanzeige nach § 29 steht der Einleitung eines Finanzstrafverfahrens nur dann entgegen, wenn ihre strafbefreiende Wirkung zweifelsfrei feststeht (siehe Rz 1641–1649). Ist dies nicht der Fall, so obliegt die Beurteilung, ob eine solche strafbefreiende Wirkung gegeben ist, der das Finanzstrafverfahren abschließenden Entscheidung der Finanzstrafbehörde bzw dem Gericht (VwGH 28.9.1998, 98/16/0142). Zum Rechtsmittelweg siehe Rz 1650–1672.
- 1622** Aufgrund des **Strafprozessreformgesetzes** (BGBl I 2004/19) wurde zwischen BMF und BMJ vereinbart, dass die StA ab 1.1.2008 für die in die Gerichtszuständigkeit fallenden Selbstanzeigen (§ 53) grundsätzlich für deren Beurteilung zuständig ist, da jene Behörde über die Strafaufhebung entscheiden soll, welche auch für die Strafverfolgung zuständig wäre.
- 1623** Dies stellte sich jedoch aus mehreren Gründen als nicht zielführend heraus. Einerseits war die StA für die Flut an Selbstanzeigen personell nicht ausgestattet. Andererseits nahmen die Finanzstrafbehörden diese Aufgaben bislang qualifiziert wahr und

Umstand lag lt Gericht darin, dass nicht **sofort am Tag des Mandantengesprächs** eine Selbstanzeige mittels Schätzung formuliert und am folgenden Tag eingereicht wurde.

Aus **diesem Urteil ist abzuleiten**, dass der Berater bereits im Erstgespräch dem Mandanten eine Einschätzung der Dringlichkeit der Selbstanzeige geben muss. Wenn der Berater nicht in der Lage ist, die Selbstanzeige in diesem Zeitrahmen rechtzeitig einzureichen, muss er den Auftrag ablehnen. Dies setzt jedoch voraus, dass der Berater über ausreichend Praxiserfahrung verfügt, um diese Einschätzung treffen zu können. Andernfalls stellt dies wohl wieder einen Haftungsfall dar (siehe auch *Roth*, PStR 2017, 213 ff).

3. Recht auf eigene Selbstanzeige

- 1794** Hat sich der Wirtschaftstreuhandler an einem Finanzvergehen seines Mandanten beteiligt, wäre dieser ausnahmsweise auch **gegen den Auftrag seines Mandanten** berechtigt, eine Berichtigung vorzunehmen, um durch Selbstanzeige selbst Straffreiheit zu erlangen (*Arnold*, ÖJZ 1982, 1).

F. Anzeige zum Ausschluss der Haftung nach § 28

1. Einleitung

- 1795** Wer gem § 28 als **Vertretener** (§ 28 Abs 2) oder **Dienstgeber** (§ 28 Abs 3) zur Haftung für gegen den Vertreter oder Dienstnehmer verhängte Geldstrafen oder Wertersätze herangezogen werden kann, wird gem § 30 Abs 2 **von der Haftung befreit, wenn er**

- die Straftat des Vertreters bzw Dienstnehmers
- spätestens zu dem Zeitpunkt, bis zu dem auch noch eine Selbstanzeige mit strafbefreiender Wirkung möglich wäre (expliziter Verweis auf § 29)
- der zuständigen Behörde (expliziter Verweis auf § 29 Abs 1) anzeigt.

- 1796** Bei **Personenvereinigungen** genügt es, wenn diese Anzeige von einem Mitglied der Personenvereinigung erstattet wird (§ 30 Abs 3). Siehe dazu zB *K/S/D* (FinStrG⁶ § 30 Rz 2).

- 1797** Die Anwendungsvoraussetzungen des § 30 Abs 2 sind daher zu beachten, damit die Haftung für den Vertretenen bzw Dienstgeber nicht eintritt. Im Unterschied zu § 30 Abs 3 (siehe Rz 1803) müssen für das Erlöschen der Strafbarkeit der Vertreter bzw Dienstnehmer alle Anwendungsvoraussetzungen des § 29 erfüllt sein.

2. Anzeige zum Erlöschen der Haftung

- 1798** Die **Straftat** hat durch den Vertretenen bzw Dienstgeber gegenüber der in § 29 Abs 1 **genannten Behörde** gem § 30 Abs 2 angezeigt zu werden. Ob dafür auch eine **Tätternennung** erforderlich ist, ist fraglich. Diese sollte sich jedoch ohnedies aus der Erläuterung der Straftat (konkulent) ergeben.