

## Verwaltungsgerichtsbarkeit auf den Punkt gebracht

Primeo  
OGH eröffnet neue Front

Funktionaler Bauvertrag  
Anordnungsrecht des Bestellers

Der Fall *Ecclestone*  
und die StPO

FinStrGNov 2014  
Selbstanzeige sinn-entleert

Entsendung  
zur Arbeit in Österreich

Unternehmensbewertung  
Neues aus dem Fachgutachten

# FinStrG-Novelle 2014 – Verschärfungen bei Selbstanzeigen

*Die kürzlich beschlossene FinStrG-Novelle 2014 bringt praktisch durchaus relevante Verschärfungen im Bereich der Selbstanzeige gem § 29 FinStrG. Der folgende Beitrag stellt die Änderungen im Überblick dar und enthält eine kritische Analyse der bereits ab 1. 10. 2014 geltenden Rechtslage.*

FRANZ ALTHUBER / MARTIN SPORNBERGER

## A. Einleitung

Am 11. 8. 2014 ist die medial bislang nur wenig diskutierte FinStrG-Novelle 2014 im BGBl veröffentlicht worden, welche zwei wesentliche Änderungen bei der Selbstanzeige mit sich bringt.<sup>1)</sup> Die strafbefreiende Wirkung für mehrfache Selbstanzeigen, die denselben Abgabensanspruch betreffen, wird generell ausgeschlossen. Zudem droht künftig bei Selbstanzeigen im Vorfeld von abgabenbehördlichen Prüfungshandlungen ein Zuschlag. Die Änderungen treten gem § 265 Abs 1 w FinStrG bereits mit 1. 10. 2014 in Kraft und sind auf Selbstanzeigen anzuwenden, die nach dem 30. 9. 2014 erstattet werden.

## B. Entfall der Straffreiheit bei mehrfachen Selbstanzeigen

### 1. Allgemeines und Überblick über die Neuregelung

Nach der noch geltenden Rechtslage ist es unter Einhaltung der allgemeinen Voraussetzungen und bei Inkaufnahme und Entrichtung eines Zuschlags von 25% möglich, wiederholt Selbstanzeigen für denselben Abgabensanspruch mit strafbefreiender Wirkung abzugeben. Diese – erst im Zuge der FinStrG-Novelle 2010<sup>2)</sup> geschaffene und mit 1. 1. 2011 in Kraft getretene – Bestimmung hat im Wesentlichen den Zweck, neuerliche Selbstanzeigen, die denselben Abgabensanspruch betreffen, für den Anzeiger durch die Normierung einer Abgabenerhöhung bzw eines Zuschlags teurer und damit unattraktiver zu machen. Gleichzeitig hat der Gesetzgeber damit aber auch erstmals ausdrücklich klargestellt, dass eine mehrfache Selbstanzeige unter der Voraussetzung der wirksamen Entrichtung des genannten Zuschlags für denselben Abgabensanspruch möglich ist.<sup>3)</sup>

Die Möglichkeit der mehrfachen Selbstanzeige betreffend denselben Abgabensanspruch wird nunmehr im Zuge der FinStrG-Novelle 2014 gestrichen. Durch die Schaffung eines neuen § 29 Abs 3 lit d FinStrG wird klargestellt, dass Straffreiheit dann nicht eintritt, wenn bereits einmal hinsichtlich desselben Abgabenspruchs, ausgenommen Vorauszahlungen, eine Selbstanzeige erstattet worden ist. Maßgeblich ist dabei, dass dieser Sperrgrund nur dann greift, wenn die neuerliche Selbstanzeige so-

wohl dieselbe Abgabenart (zB KöSt) als auch denselben Zeitraum (zB Veranlagungsjahr 2012) betrifft. Vom neuen Sperrgrund des § 29 Abs 3 lit d FinStrG sind sämtliche Finanzvergehen, also auch solche, die bloß leicht fahrlässig begangen wurden, umfasst. Der Zweck der Neuregelung ist offensichtlich: Der Anzeiger soll sofort vollständig offenlegen und sich zu all seinen Verfehlungen bekennen. Das in der Praxis durchaus zu beobachtende „Taktieren“ im Hinblick auf das Entdeckungsrisiko soll damit unterbunden werden.

### 2. Widerspruch zum Gesetzeszweck

Ähnlich der tätigen Reue (§ 167 StGB) im allgemeinen Strafrecht kennt das Finanzstrafrecht den Strafaufhebungsgrund der Selbstanzeige.<sup>4)</sup> Wesentlicher rechtspolitischer Zweck derselben ist die Erschließung solcher Steuerquellen, die der Finanzbehörde ansonsten verborgen blieben. Es sollen dem Fiskus unbekannte Abgabenbemessungsgrundlagen durch das Versprechen der Straffreiheit bekannt werden. Zugleich soll die Rückkehr zur Steuerehrlichkeit ermöglicht werden. Die in Aussicht gestellte Straffreiheit soll den Täter zur Schadensgutmachung motivieren.<sup>5)</sup>

Der Ausschluss von wiederholten Selbstanzeigen durch die FinStrG-Novelle 2014 läuft diesen Zwecken uE eindeutig zuwider. Gerade im Bereich der leichten Fahrlässigkeit kommt es in der Praxis regelmäßig vor, dass dem Anzeiger bei der Einreichung der Selbstanzeige gar nicht bekannt ist, dass ihm noch weitere Sorgfaltswidrigkeiten unterlaufen sind,

Dr. Franz Althuber, LL. M., ist Rechtsanwalt und Partner bei DLA Piper Weiss-Tessbach. Mag. Martin Spornberger, LL. M., ist rechtsanwaltsgeprüfter Steuerberater bei PwC Österreich.

1) BGBl I 2014/65.

2) BGBl I 2010/104.

3) Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki, FinStrG I<sup>4</sup> § 29 Rz 29; Lang, Selbstanzeige: Praktische Erfahrungen und Änderungen durch die Finanzstrafgesetz-Novelle 2010, in Gröbs/Lang/Mair (Hrsg), Wirtschafts- und Finanzstrafrecht in der Praxis (2012) 118.

4) Weiterführend zu den Unterschieden und Gemeinsamkeiten dieser beiden Rechtsinstitute etwa Schwaighofer, Die Voraussetzungen der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG im Kontext vergleichbarer Strafaufhebungsgründe, in Leitner/Zitta (Hrsg), Die Darlegung der Verfehlung bei der Selbstanzeige nach dem FinStrG (2000) 69 ff.

5) Vgl auch Leitner/Toifl/Brandl, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> 143 f mwN.

die zu einer (noch) höheren Verkürzung desselben Abgabenspruchs geführt haben. Warum auch in diesen Fällen eine Rückkehr zur Steuerehrlichkeit verwehrt wird, ist nicht nachvollziehbar. Der Fiskus verzichtet durch den neuen Sperrgrund des § 29 Abs 3 lit d FinStrG gleichsam auf weitere Mehreinnahmen, da dem Anzeiger, der ex post weitere anzeigenswürdige Verfehlungen in der Vergangenheit erkennt, die Motivation zur weiteren Offenlegung genommen wird. Die Neuregelung erscheint vor diesem Hintergrund kontraproduktiv. Die derzeitige Regelung, wonach bei wiederholten Selbstanzeigen betreffend denselben Abgabenspruch ein Zuschlag von 25% anfällt, entspricht insb in Fällen der leichten Fahrlässigkeit eher dem Zweck der Selbstanzeige als der völlige Ausschluss der Straffreiheit, wie ihn die FinStrG-Novelle 2014 vorsieht.

### 3. Nullum crimen sine lege praevia?

Gem § 4 Abs 1 FinStrG darf eine Strafe wegen eines Finanzvergehens nur dann verhängt werden, wenn die Tat schon zur Zeit ihrer Begehung mit Strafe bedroht war. Die Strafe richtet sich nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht, es sei denn, dass das zur Zeit der erstinstanzlichen Entscheidung geltende Recht in seiner Gesamtauswirkung für den Täter günstiger ist (§ 4 Abs 2 FinStrG).

Nach dem Wortlaut des neuen § 29 Abs 3 lit d FinStrG sind davon auch Finanzvergehen umfasst, die vor dem Inkrafttreten der Neuregelung begangen wurden. Vom in § 4 Abs 2 FinStrG normierten Günstigkeitsprinzip, aus dem sich ein vorzunehmender Günstigkeitsvergleich ableiten lässt, sind nach hM<sup>6)</sup> nicht nur die Straftatbestände des besonderen Teiles des FinStrG, sondern auch sämtliche Bestimmungen des Allgemeinen Teiles – wie etwa Strafaufhebungsgründe – umfasst. Folgt man dieser Rechtsauffassung, so müssen auch die im Rahmen der FinStrG-Novelle 2014 beschlossenen Änderungen Gegenstand eines Günstigkeitsvergleichs sein. Ein Anzeiger könnte sich daher jedenfalls auf die strafbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige nach der Rechtslage idF vor der FinStrG-Novelle 2014 berufen, wenn das angezeigte Finanzvergehen vor dem 1. 10. 2014 begangen wurde.<sup>7)</sup> Unter dieser Prämisse würde der neue Sperrgrund des § 29 Abs 3 lit d FinStrG für bis zum 30. 9. 2014 begangene Finanzvergehen nicht zur Anwendung kommen, eine neuerliche Selbstanzeige wäre demnach auch nach diesem Zeitpunkt noch mit strafbefreiender Wirkung möglich.<sup>8)</sup>

### C. Zuschlag bei anlässlich von behördlichen Prüfungshandlungen erstatteten Selbstanzeigen

#### 1. § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014

§ 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 sieht vor, dass Selbstanzeigen, die anlässlich einer finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen nach deren Anmeldung oder sonstiger Bekanntgabe für vor-

sätzlich oder grob fahrlässig begangene Finanzvergehen erstattet werden, nur dann strafbefreiende Wirkung entfalten, wenn zusätzlich zum sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrag auch ein bescheidmäßig festzusetzender Zuschlag entrichtet wird. Die Höhe des Zuschlags hängt von dem sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrag ab und ist gestaffelt festgesetzt:

Mehrbetrag	Zuschlag
bis € 33.000,-	5%
über € 33.000,- bis € 100.000,-	15%
über € 100.000,- bis € 250.000,-	20%
über € 250.000,-	30%

Tabelle

Ausweislich der Gesetzesmaterialien<sup>9)</sup> soll der neue Zuschlag einem breiten öffentlichen Unverständnis Rechnung tragen, dass Selbstanzeigen für vorsätzliche oder grob fahrlässig begangene Finanzdelikte selbst unter dem Druck einer bereits aktuell drohenden Entdeckung kostenlose Straffreiheit ermöglichen. Durch die drohenden Zuschläge soll daher ein „Anreiz“ geschaffen werden, sich von vornherein rechtstreu zu verhalten. Der pönale Charakter der Neuregelung ist freilich unverkennbar. Wirtschaftlich betrachtet stellt der Zuschlag eine Geldstrafe dar, weshalb man durchaus von einem „Strafzuschlag“ oder – etwas salopper formuliert – auch von einer „Strafe für zu spätes Anzeigen“ sprechen kann. Ex lege handelt es sich beim Zuschlag gem § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 um einen Nebenanspruch iSd § 3 Abs 2 lit a BAO, der bescheidmäßig durch die Abgabenbehörde (!) festzusetzen ist.

#### 2. Beurteilung der subjektiven Tatseite durch eine hierzu nicht berufene Behörde

Erfreulich ist, dass bei nur leicht fahrlässig begangenen Finanzvergehen auch künftig selbst während laufender abgabenbehördlicher Prüfung eine strafbefreiend wirkende Selbstanzeige ohne Strafzuschlag möglich sein wird. Die Grenze zwischen leichter und grober Fahrlässigkeit wird aber oft nicht einfach zu ziehen sein. In der Praxis wird es häufig im Auge des Betrachters bzw „im Auge des Amtsorgans“ liegen, ob die dargelegte Außerachtlassung der gebotenen Sorgfalt leicht oder grob fahrlässig erfolgt ist.

Rechtsstaatlich bedenklich ist, dass die Abgabenbehörde – nicht aber die Finanzstrafbehörde – eine Qualifikation der subjektiven Tatseite vorzunehmen hat, zumal sich diese damit auf fachlich fremdes Ter-

6) *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> 20 mwN; *Plückhahn*, Zur Novellierung des Finanzstrafgesetzes anlässlich des EU-Beitritts, SWK 1995, A 51; *Seiler/Seiler*, FinStrG<sup>4</sup> § 4 Rz 5.

7) So *Brandl/Leitner/Schrottmeier/Toifl*, SWK-Spezial – FinStrG-Novelle 2010, 44 f zur insoweit vergleichbaren Rechtsituation anlässlich der damaligen Neueinführung des § 29 Abs 6 FinStrG.

8) Es könnte in derartigen Fällen aber der im Zuge der FinStrG-Novelle 2010 eingeführte 25%ige Zuschlag zur Anwendung kommen.

9) ErläutRV 177 BlgNR 25. GP.

rain begibt.<sup>10)</sup> Dies hatte bereits im Zuge der Einführung des Verkürzungszuschlags nach § 30 a FinStrG für Kritik gesorgt. Auch im Rahmen dieser Bestimmung hat die Abgabenbehörde zu prüfen, ob der Verdacht einer finanzstrafrechtlich relevanten Verkürzung besteht. § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 verlangt nun aber nach einer weit diffizileren Tätigkeit, nämlich nach einer abschließenden Prüfung des subjektiven Tatbestands, wobei – um Wertungswidersprüche zu vermeiden – der strafrechtliche Grundsatz „in dubio pro reo“ wohl Anwendung finden müssen. Die FinStrG-Novelle 2014 bürdet daher der Abgabenbehörde gleichsam die Verpflichtung auf, eine höchst komplexe strafrechtliche Beurteilung vorzunehmen. Gerade im Hinblick auf die verfassungsrechtliche Verankerung des Grundsatzes „nulla poena sine culpa“ (vgl Art 6 EMRK)<sup>11)</sup> bestehen uE gravierende verfassungsrechtliche Bedenken gegen eine strafrechtliche Verschuldensprüfung durch eine hierzu grundsätzlich nicht berufene Behörde.

Aus praktischer Sicht wird die detaillierte Verschuldensprüfung auch dazu führen, dass es zukünftig vermehrt von der Expertise und von den Formulierungskünsten des Erstellers der Selbstanzeige abhängen wird, ob ein Zuschlag letztlich verhängt wird oder nicht. Ohne sorgfältige Bedachtnahme auf die Wortwahl und den Gesamthalt der Selbstanzeige wird in vielen Fällen die Annahme von grober Fahrlässigkeit durch die Abgabenbehörde nicht vermeidbar sein.

### 3. „Strafbemessung“ ohne Rücksicht auf das Verschulden und nachträgliches Wohlverhalten

Mit der Frage einer allfälligen Verschuldensprüfung durch die Abgabenbehörde geht auch die Frage nach der Rechtfertigung der Höhe der Zuschläge einher. Betragsmäßig hängt die Höhe des Zuschlags ausschließlich vom sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrag ab (vgl dazu schon oben). § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 differenziert aber nicht danach, ob im Einzelfall eine Vorsatztat oder ein Fall der groben Fahrlässigkeit vorliegt.

Dies ist insofern nicht sachgerecht, als die Verschuldenskomponente im Finanzstrafrecht nicht nur Grundlage und Voraussetzung für eine Bestrafung ist, sondern die Schuld des Täters gem § 23 Abs 1 FinStrG auch die Grundlage für die Bemessung der Strafe darstellt.<sup>12)</sup> Der Schuld kommt in diesem Sinne eine Begrenzungsfunktion für die zu verhängende Strafe zu: Die Strafe darf nie höher sein, als dies der Schuld des Täters entspricht.<sup>13)</sup> Eine Regelung wie jene des § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014, die eine faktische Strafe – mag sie auch als „Zuschlag“ bezeichnet sein – ausschließlich an der Höhe eines Verkürzungsbetrags, nicht aber an der persönlichen Vorwerfbarkeit der Verkürzung bemisst, widerspricht uE diesem Gedanken des Schuldstrafrechts. Ähnliche Überlegungen kann man auch anstellen, wenn man sich vor Augen führt, dass der Zuschlag gem § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 ja nur dann zu entrichten ist, wenn im Vorfeld eine rechtsgültige Selbstanzeige erstattet wird und die verkürzten Abgaben bezahlt werden. Obwohl daher sogar eine geständige Verantwortung und eine Bezahlung der verkürzten Abgaben erfolgt – beide Tatsachen würden im Finanzstrafverfahren gewichtige Milderungsgründe darstellen<sup>14)</sup> – wird ohne Bedachtnahme auf diese Umstände ein Zuschlag lediglich auf der Grundlage des sich aus der Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrags eingehoben.

Aus praktischer Sicht ist in diesem Zusammenhang freilich auch darauf hinzuweisen, dass die finanzstrafrechtliche Spruchpraxis im Bereich der Fahrlässigkeitsdelikte bei Ersttätern üblicherweise Geldstrafen in der Bandbreite von 10% bis 20% des strafbestimmenden Wertbetrags vorsieht. Gerade bei hohen Verkürzungsbeträgen kann es für den Täter daher vorteilhafter sein, sich in einem Finanzstrafverfahren geständig zu verantworten, als einen Zu-



**Die tiefgehendste Kommentierung zum FinStrG**

Faszikelwerk in 1 Mappe  
inkl. 26. Lfg. 2014. EUR 224,-  
ISBN 978-3-214-12601-8

Paketpreis inkl Tannert,  
FinStrG EUR 348,-  
ISBN 978-3-214-12594-3

---

Tannert · Kotschnigg

**FinStrG** Finanzstrafgesetz  
inklusive 26. Lieferung

Mit verstärktem Herausgeber- und Autorenteam aus **Beratung, Finanzgerichtsbarkeit, Finanzverwaltung, Justiz und Wissenschaft** wurde Anfang 2014 der Standardkommentar zum Finanzstrafgesetz von Tannert (ehemals Dorazil/Harbich) in praktischen Faszikelheften neu aufgelegt.

**Schwerpunkt** der Lieferungen 20 – 26: **umfassende Kommentierung der §§ 5, 34 und 35** (inkl. Einführung ins Zollrecht) sowie **§§ 49–52 FinStrG** auf mehr als 300 Seiten!

**MANZ** 

10) Im Bereich der BAO hat die Abgabenbehörde lediglich iZm der Frage der Verjährung gem § 209 Abs 3 BAO bei der Beurteilung einer Abgabe als „hinterzogen“ finanzstrafrechtliche Erwägungen anzustellen.

11) Weiterführend auch *Karollus*. Zur verfassungsrechtlichen Verankerung des strafrechtlichen Schuldprinzips, ÖJZ 1987, 677 sowie *Reger/Nordmeyer/Hacker/Kuroki*, FinStrG I<sup>4</sup> § 6 Rz 7.

12) Vgl dazu auch schon die grundlegende Rsp zum wortgleichen § 32 Abs 1 StGB, insb OGH 14. 1. 1976, 9 Os 138/75; 10. 3. 1976, 9 Os 171/75; 3. 3. 1976, 9 Os 156/75; 20. 4. 1977, 11 Os 1/77.

13) So *Seiler/Seiler*, FinStrG<sup>4</sup> § 23 Rz 1 ff mwN.

14) Zur Bezahlung von verkürzten Abgaben als Milderungsgrund vgl etwa OGH 11. 10. 1979, 12 Os 121/79 sowie 21. 9. 1988, 14 Os 82/88.



schlag gem § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 infolge einer Selbstanzeige zu entrichten.

#### 4. Rechtzeitige Entrichtung des Zuschlags vs Aussetzung der Einhebung?

Die rechtzeitige Entrichtung des Zuschlags ist eine Voraussetzung für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige. Der Zuschlag selbst wird mittels abgabenrechtlichem Bescheid vorgeschrieben und ist entsprechend § 29 Abs 2 FinStrG – somit binnen Monatsfrist – zu entrichten. Wird eine Selbstanzeige für Selbstbemessungsabgaben erstattet, hat die Schadensgutmachung binnen Monatsfrist ab Einreichung der Selbstanzeige zu erfolgen. Der Zuschlag ist hingegen – bei zumindest grob fahrlässig begangenen Finanzvergehen – binnen Monatsfrist ab bescheidmäßiger Vorschreibung zu entrichten. Nur wenn beide Zahlungen rechtzeitig erfolgen, entfaltet die Selbstanzeige strafbefreiende Wirkung.

Auffassungsunterschiede zur subjektiven Tatseite müssen mit der Behörde im Rahmen eines Rechtsmittelverfahrens ausgetragen werden, wobei der Bescheid über die Vorschreibung des Zuschlags gem § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 nach den allgemeinen Bestimmungen der §§ 243 ff BAO mittels Bescheidbeschwerde angefochten werden kann. Da es sich beim Zuschlagsbescheid um einen Leistungsbescheid handelt, stellt sich freilich die Frage, ob im Rahmen der Bescheidbeschwerde ein Antrag auf Aussetzung der Einhebung (§ 212 a BAO) gestellt bzw ob eine solche allenfalls gewährte Aussetzung ohne Gefahr für die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige in Anspruch genommen werden kann. § 29 Abs 2 FinStrG lässt seit der FinStrG-Novelle 2010 explizit bloß Zahlungserleichterungen iSd § 212 BAO für Aufschübe im Rahmen der fristgerechten Schadensgutmachung zu. UE würde eine Verneinung der Aussetzungsmöglichkeit der Rechtsnatur der Abgabenerhöhung als Nebenanspruch nicht gerecht, zumal diese ja erst kraft bescheidmäßiger Festsetzung entsteht und somit nicht von einem „Schaden“, den es wiedergutzumachen gilt, gesprochen werden kann. Die Aussetzung der Einhebung des Zuschlags sollte demnach keinen Einfluss auf die strafbefreiende Wirkung der Selbstanzeige haben. Wenngleich eine Klarstellung durch den Gesetzgeber wünschenswert wäre, muss zumindest der Verweis auf die Frist des § 29 Abs 2 FinStrG iS der hier gemachten Ausführungen einschränkend interpretiert werden.

#### 5. Deadline für die Selbstanzeige

Der letztmögliche Zeitpunkt für die Erstattung einer Selbstanzeige ist – will man einen Zuschlag verhindern – gem § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 vor der „Anmeldung oder sonstigen Bekanntgabe“ der finanzbehördlichen Nachschau, Beschau, Abfertigung oder Prüfung von Büchern oder Aufzeichnungen. Eine nähere Konkretisierung des Inhalts der Anmeldung/Bekanntgabe erfolgt nicht.<sup>15)</sup> Irrelevant ist offensichtlich auch, wie lange dieser Zeitpunkt vor dem tatsächlichen Beginn liegt. Auch für allfällige Beweisprobleme gibt der Gesetzgeber

keine explizite Hilfestellung. Diese Unschärfen führen freilich dazu, dass im Einzelfall sogar strittig sein kann, ob eine Selbstanzeige überhaupt im Anwendungsbereich des § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 gelegen ist oder nicht. Die Lösung eines solchen Problems hat ebenso im Rechtsmittelverfahren gegen den Bescheid über die Vorschreibung des Zuschlags zu erfolgen.

#### 6. VbVG – Regress am Entscheidungsträger?

Das VbVG<sup>16)</sup> ist gemäß seinem § 1 Abs 1 letzter Satz auf Finanzvergehen nur insoweit anwendbar, als dies im FinStrG vorgesehen ist. Im Zuge des AbgÄG 2005<sup>17)</sup> wurde daher § 28 a FinStrG geschaffen, der sowohl für das gerichtliche als auch für das verwaltungsbehördliche Finanzstrafverfahren die Anwendung zahlreicher Bestimmungen des VbVG vorsieht. Hierzu gehört auch § 11 VbVG. Nach dieser Norm ist es dem Verband verwehrt, sich für Sanktionen und Rechtsfolgen, die ihn aufgrund des VbVG treffen, bei Entscheidungsträgern oder Mitarbeitern zu regressieren. Der Zweck dieses Regressverbots liegt auf der Hand. Der Verband soll die ihn nach dem VbVG treffenden Rechtsfolgen, also insb Verbandsgeldbußen, nicht von der jeweils tätigen natürlichen Person rückfordern können. Die Verbandsgeldbuße soll den Verband endgültig treffen.<sup>18)</sup>

§ 29 FinStrG ist auch auf Verbände anwendbar, auch diese können daher strafbefreiend Selbstanzeige erstatten.<sup>19)</sup> Im Hinblick auf § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 stellt sich daher die Frage, ob ein allenfalls durch den Verband entrichteter Zuschlag vom Regressverbot des § 11 VbVG umfasst ist. Die einschlägige Literatur zum VbVG legt die Wortfolge „Sanktionen und Rechtsfolgen, die ihn auf Grund dieses Bundesgesetzes [Anm: VbVG] treffen“ offensichtlich dahingehend aus, dass das Rückgriffsverbot tatsächlich nur soweit greift, als sich die Anspruchsgrundlage, aufgrund derer der Verband eine Leistung erbracht hat, aus dem VbVG selbst ergibt.<sup>20)</sup> Man könnte daher die Ansicht vertreten, dass ein Zuschlag gem § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014 nicht vom Regressverbot umfasst ist, da es sich eben nicht um eine strafrechtliche Sanktion, sondern „nur“ um einen abgabenrechtlichen Nebenanspruch iSd § 3 Abs 2 lit a BAO handelt. Eine

15) Im deutschen Steuerstrafrecht, konkret in § 371 Abs 2 Z 1 dAO, existiert demgegenüber ein Sperrgrund, der ausdrücklich auf den Zeitpunkt des Zugangs einer Prüfungsanordnung (Prüfungsauftrag) iSd § 196 dAO abstellt. Dies ist sinnvoll und der Rechtssicherheit dienlich.

16) BGBl I 2005/151 idF BGBl I 2007/112.

17) BGBl I 2005/161; vgl ausführlich dazu *Althuber/Huber*, Verbandsverantwortlichkeit und Finanzstrafrecht, taxlex 2005, 617.

18) *Hilf/Zeder* in WK<sup>2</sup> VbVG § 11 Rz 1.

19) *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> 265 mwN; *Kert*, Verbandsverantwortlichkeit und Finanzstrafrecht, in *Leitner* (Hrsg), Aktuelles zum Finanzstrafrecht 2006 (2007) 28; *Schrottmeier*, Selbstanzeige<sup>2</sup> Rz 161 ff mwN.

20) *Hilf/Zeder* in WK<sup>2</sup> VbVG § 11 Rz 4; *Steininger*, VbVG-Kommentar § 11 Rz 4; aM aber *Fellner*, Finanzstrafrechtliche Verantwortlichkeit der GmbH & Co KG und ihrer Organe, in GS W.-D. Arnold (2011) 381, der offensichtlich ganz allgemein Schadenersatzansprüche des Verbands nicht unter das Regressverbot des § 11 VbVG subsumieren will.

solche Sichtweise würde aber dem Zweck des § 11 VbVG zuwiderlaufen, da diese Norm – wie erwähnt – eine Abwälzung von negativen Folgen vom Verband auf die natürliche Person hintanhalten will. Ein Zuschlag iSd § 29 Abs 6 FinStrG idF FinStrG-Novelle 2014, der de facto eine Strafe darstellt, ist daher uE jedenfalls vom Regressverbot umfasst.

#### **D. Conclusio**

Die Tatsache, dass die hier behandelten Neuregelungen der FinStrG-Novelle 2014 primär zur Budgetsanierung beitragen sollen, ist seit dem „Brief an Brüssel“ des Finanzministers hinlänglich bekannt. Für ein Begutachtungsverfahren blieb bedauerlicherweise keine Zeit. Beide Maßnahmen sollen schließlich noch im Jahr 2014 Mehreinnahmen in Höhe von rund 150 Mio Euro bringen, wobei der Großteil dieses Betrags aus Selbstanzeigen resultieren soll, die noch vor Inkrafttreten der FinStrG-Novelle 2014, also vor dem 1. 10. 2014, eingereicht werden.

Diese Rechnung wird wohl auch aufgehen: Abgabepflichtige, die in absehbarer Zeit wieder zur Betriebsprüfung anstehen, werden sich bei entsprechendem Sanierungsbedarf beeilen, noch vor Ablauf des 30. 9. 2014 – und damit jedenfalls „zuschlagslos“ – in den Schoß der Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Ebenso rasch wird reagieren, wer den Bedarf nach einer neuerlichen Selbstanzeige für denselben Abgabenanspruch erkennt. Es scheint daher, als würde der Zweck die Mittel heiligen. Bei näherer Betrachtung ist es jedoch durchaus denkbar, dass die Cash-cow „Selbstanzeige“ in Wahrheit hier zugunsten eines Einmaleffekts zu Tode gemolken wird. Denn es steht ernstlich zu befürchten, dass dem Staat künftig nicht nur die Steuereinnahmen aus wiederholten Selbstanzeigen entgehen werden, sondern auch, dass angesichts unausgewogener hoher Strafzuschläge vielfach das Entdeckungsrisiko in Kauf genommen und mitunter auch Deckungshandlungen gesetzt werden, anstatt zur Steuerehrlichkeit zurückzukehren.