

Stocker in SWK 31/2010, S 937

**Seite S 936 Seite S 937 Seite S 937 Selbstanzeige**

# **Teilweise Strafaufhebung auch bei unvollständiger Selbstanzeige?**

## **Aktuelle BGH-Rechtsprechung ist nicht auf die österreichische Rechtslage übertragbar**

**VON MAG. BEATE STOCKER \***

Der BGH hat mit Beschluss vom 20. 5. 2010, 1 StR 577/09, in Abkehr von seiner bisherigen Judikatur festgehalten, dass unvollständige Selbstanzeigen keine Strafaufhebung bewirken. Aufgrund der ähnlichen Rechtslage in Österreich drängt sich die Frage auf, ob dadurch auch eine Änderung der ständigen Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte zu erwarten ist.

### **1. Deutsche Rechtslage**

§ 371 der deutschen Abgabenordnung (dAO) regelt die Selbstanzeige bei Steuerhinterziehung wie folgt:

*"(1) Wer in den Fällen des § 370 unrichtige oder unvollständige Angaben bei der Finanzbehörde berichtet oder ergänzt oder unterlassene Angaben nachholt, wird insoweit straffrei.*

*(2) Straffreiheit tritt nicht ein, wenn*

*1. vor der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung*

*a) ein Amtsträger der Finanzbehörde zur steuerlichen Prüfung oder zur Ermittlung einer Steuerstraftat oder einer Steuerordnungswidrigkeit erschienen ist oder*

*b) dem Täter oder seinem Vertreter die Einleitung des Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist oder*

*2. die Tat im Zeitpunkt der Berichtigung, Ergänzung oder Nachholung ganz oder zum Teil bereits entdeckt war und der Täter dies wusste oder bei verständiger Würdigung der Sachlage damit rechnen musste.*

*(3) Sind Steuerverkürzungen bereits eingetreten oder Steuervorteile erlangt, so tritt für einen an der Tat Beteiligten Straffreiheit nur ein, soweit er die zu seinen Gunsten hinterzogenen Steuern innerhalb der ihm bestimmten angemessenen Frist entrichtet.*

*(4) Wird die in § 153 vorgesehene Anzeige rechtzeitig und ordnungsmäßig erstattet, so wird ein Dritter, der die in § 153 bezeichneten Erklärungen abzugeben unterlassen oder unrichtig oder unvollständig abgegeben hat, strafrechtlich nicht verfolgt, es sei denn, dass ihm oder seinem Vertreter vorher die Einleitung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens wegen der Tat bekannt gegeben worden ist. Hat der Dritte zum eigenen Vorteil gehandelt, so gilt Absatz 3 entsprechend."*

### **2. Die Entscheidung des BGH**

Nach Ansicht des BGH soll einem Abgabepflichtigen der persönliche Strafaufhebungsgrund einer Selbstanzeige künftig nur dann zugutekommen, wenn er vollständig zur Steuerehrlichkeit zurückkehrt, indem er vollständige und richtige Angaben - mit anderen Worten: "reinen Tisch" - macht. In offener Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung<sup>1</sup> hält der BGH Teilselbstanzeigen für nicht ausreichend, um teilweise Straffreiheit Seite S 937 Seite S 938 Seite S 938 zu erlangen. Aus diesem Grund kann ein Steuerhinterzieher auch keine teilweise Straffreiheit erlangen, wenn er von mehreren bisher der Finanzbehörde verheimlichten Auslandskonten nur diejenigen offenlegt, deren Aufdeckung er befürchtet, aber immer noch weitere Konten verschweigt, hinsichtlich deren er keine Aufdeckung durch die Finanzbehörde befürchtet. Damit stellt der BGH klar, dass derjenige, der - aus welchen Gründen auch immer - nur einen Teil seiner Abgaben berichtet, bei der kleinsten Unvollständigkeit<sup>2</sup> keine Straffreiheit erlangen und dementsprechend mit einem Strafverfahren konfrontiert werden soll.

### 3. Die Begründung des BGH

Zur Begründung der Unwirksamkeit einer Teilselbstanzeige stützt sich der BGH zunächst auf teleologische Überlegungen (fiskalische Interessen, Honorierung der Rückkehr des Steuerpflichtigen zur Steuerehrlichkeit), leitet diese Rechtsfolge jedoch insbesondere aus dem Wortlaut des § 371 Abs 1 dAO ab.

Aus der vom deutschen Gesetzgeber gewählten Formulierung des § 371 Abs 1 dAO soll sich das Wort "insoweit" nicht auf den Umfang der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben, sondern allein auf den Umfang der Strafbefreiung beziehen. Der BGH misst dem Wort "insoweit" in § 371 Abs 1 dAO namentlich nur die Bedeutung bei, dass bei Zusammentreffen von Finanzvergehen mit anderen strafbaren Handlungen der Täter Straffreiheit (nur) wegen der Steuerhinterziehung erlangen kann. Strafbefreiung soll nach der Formulierung des § 371 Abs 1 dAO erst dann eintreten, wenn sämtliche verkürzten Abgaben berichtet werden. Hätte der deutsche Gesetzgeber eine Strafbefreiung auch für teilweise richtige Angaben (Teilselbstanzeigen) gewollt, dann hätte er aus Sicht des BGH das Gesetz anders formuliert und den Bezugspunkt des Wortes "insoweit" etwa durch den Passus "soweit ... berichtet ..." ausdrücklich auf die in der Selbstanzeige gemachten Angaben gelenkt.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob die vom BGH vertretenen Argumente auf die österreichische Rechtslage umgelegt werden können und geeignet sind, eine Abkehr von der einhelligen Literaturauffassung<sup>3</sup> und gefestigten Rechtsprechung der österreichischen Höchstgerichte,<sup>4</sup> wonach auch Teilselbstanzeigen (teilweise) strafaufhebende Wirkung zukommt, zu indizieren.

### 4. Österreichische Rechtslage

§ 29 FinStrG in der derzeit geltenden Fassung (vor der FinStrG-Novelle 2010) regelt die Selbstanzeige wie folgt:

*"(1) Wer sich eines Finanzvergehens schuldig gemacht hat, wird insoweit straffrei, als er seine Verfehlung der zur Handhabung der verletzten Abgaben- oder Monopolvorschriften zuständigen Behörde oder einer sachlich zuständigen Finanzstrafbehörde darlegt (Selbstanzeige). Eine Selbstanzeige ist bei Betretung auf frischer Tat ausgeschlossen.*

*(2) War mit einer Verfehlung eine Abgabenverkürzung oder ein sonstiger Einnahmenschaden verbunden, so tritt die Straffreiheit nur insoweit ein, als der Behörde ohne Verzug die für die Feststellung der Verkürzung oder des Ausfalls bedeutsamen Umstände offengelegt und die sich daraus ergebenden Beträge, die der Anzeiger schuldet oder für die er Seite S 938 Seite S 939 Seite S 939 zur Haftung herangezogen werden kann, den Abgaben- oder Monopolvorschriften entsprechend entrichtet werden. Werden für die Entrichtung Zahlungserleichterungen gewährt, so darf der Zahlungsaufschub zwei Jahre nicht überschreiten; diese Frist beginnt bei selbst zu berechnenden Abgaben (§§ 201 und 202 BAO) mit der Selbstanzeige, in allen übrigen Fällen mit der Bekanntgabe des Betrages an den Anzeiger zu laufen."*

## 5. Unterschiede im Regelungsgehalt

Wenngleich sowohl in Deutschland als auch in Österreich fiskalische und steuerpolitische Zwecke im Vordergrund der Absicht des Gesetzgebers stehen und die in Aussicht gestellte "Belohnung" der Straffreiheit den Täter zur Schadensgutmachung motivieren soll<sup>5</sup> (demnach sind die Regelungsziele in Deutschland und in Österreich deckungsgleich), bestehen dennoch Unterschiede in den Umsetzungsnormen des § 371 dAO einerseits und des § 29 FinStrG andererseits.

Bei der Selbstanzeige nach § 29 FinStrG gilt nicht (wie etwa bei der tätigen Reue gem. § 167 StGB) das Prinzip "alles oder nichts". § 29 Abs 1 und Abs 2 FinStrG sichert dem Täter eines Verkürzungsdelikts vielmehr Straffreiheit in dem Umfang zu (*"insoweit, als"*), in dem er seine Verfehlung darlegt, die Umstände für die Feststellung der Verkürzung offengelegt werden und die Beträge entrichtet werden, die der Täter schuldet oder für deren Entrichtung er zur Haftung herangezogen werden kann.<sup>6</sup> Eine andere Interpretation dieser Bestimmung ergibt sich auch vor dem Hintergrund der eingangs erwähnten BGH-Rechtsprechung nicht, zumal der BGH im gegenständlichen Beschluss explizit festhält, dass ein Gesetzgeber, der eine Strafbefreiung auch für teilweise richtige Angaben (Teilselbstanzeige) normieren will, eine Formulierung wählt, die das Wort *"insoweit"* auf den Umfang der vom Steuerpflichtigen gemachten Angaben bezieht (wie § 29 FinStrG) und nicht allein auf den Umfang der Strafbefreiung. Vergleicht man den vom BGH im Beschluss vom 20. 5. 2010, 1 StR 577/09, angeführten Formulierungsvorschlag für die Normierung auch einer teilweise wirkenden Selbstanzeige (*"soweit ... berichtet ..."*) mit dem in § 29 Abs 1 und Abs 2 FinStrG gewählten Wortlaut (*"insoweit, als ... darlegt"* und *"insoweit, als ... offengelegt"*), ergibt sich zweifelsfrei, dass der österreichische Gesetzgeber in § 29 Abs 2 FinStrG eine strafbefreiende (Teil-)Wirkung bei teilweiser Darlegung der Verfehlung bzw. Offenlegung der bedeutsamen Umstände sowie auch bei bloß teilweiser Entrichtung zulässt.<sup>7</sup> Denn selbst dann, wenn man § 29 Abs 1 FinStrG im Sinne der Auffassung des BGH lesen würde, wäre nicht nachvollziehbar, warum der Gesetzgeber in § 29 Abs 2 FinStrG (neuerlich) die Formulierung (nur) *"insoweit"* gebraucht. Soll sich - im Sinne der Auffassung des BGH - *"insoweit"* (§ 29 Abs 1 FinStrG) nur auf die Straffreiheit für das Delikt der Abgabenverkürzung beziehen, so hätte es bei diesem Verständnis genügt, dass der Gesetzgeber das Wort *"insoweit"* nur in § 29 Abs 1 FinStrG aufgenommen hätte.

Der nunmehr unter Zugrundelegung der aktuellen Judikatur des BGH festgestellte Bedeutungsgehalt des § 371 AO läuft der primär fiskalischen Zielvorstellung der Selbstanzeige zuwider: Die Strafaufhebung wird schon dann gänzlich versagt, wenn die Offenlegung nur geringfügig unvollständig erfolgt. Dies wird vielfach dazu führen, dass "Steuersünder", die grundsätzlich gerne "reinen Tisch" machen würden, aus Sorge, dieser 100-%-Schwelle nicht entsprechen zu können - insbesondere weil z. B. die verschwiegenen Einkünfte nur im Schätzungswege ermittelt werden können -, ihr strafbares Verhalten "notgedrungen" fortsetzen werden, um eine Aufdeckung der bereits begangenen Finanzvergehen hintanzuhalten. Allerdings ist zu bedenken, dass der BGH diese strenge Rechtsfolge des gänzlichen Nichteintritts der strafaufhebenden Wirkung für den Fall der dolos unvollständigen Selbstanzeige judiziert hat. Es erscheint fraglich, ob diese strenge Rechtsfolge auch dann anzunehmen ist, wenn der Steuerpflichtige bloß fahrlässig oder sogar ohne jedes Verschulden eine unvollständige Selbstanzeige erstattet.<sup>8</sup> Jedenfalls ist der deutsche Gesetzgeber gefordert, eine sinnvolle, dem Regelungsziel der Selbstanzeige entsprechende Ergänzung dieser Bestimmung vorzunehmen.

## 6. Fazit und Ausblick

Abschließend kann festgehalten werden, dass die vom österreichischen Gesetzgeber verankerte Regelungstechnik der ordnungspolitischen Zielsetzung der Selbstanzeigebestimmung gerecht wird: Zum einen soll dem Täter eines Finanzvergehens durch die gesetzlich zugesicherte Strafaufhebung ein Anreiz zur Umkehr zur Steuerehrlichkeit geboten werden, und zum anderen sollen zusätzliche (bisher verborgene) Steuerquellen erschlossen werden, um künftig weitere Abgabenverkürzungen aus diesen Quellen vermeiden zu können. Vor diesem Hintergrund ist es begrüßenswert, dass die österreichische

Selbstanzeigebestimmung in Bezug auf die Regelung der Teilwirksamkeit einer Selbstanzeige auch in der vorliegenden Regierungsvorlage zur FinStrG-Novelle 2010 keine Änderung erfährt. Allerdings sieht die Regierungsvorlage im neu eingefügten § 29 Abs 6 FinStrG eine wesentliche Verschärfung vor: Künftig soll die strafaufhebende Wirkung bei Einbringung weiterer Selbstanzeigen hinsichtlich ein und desselben Abgabenspruchs von der Entrichtung eines 25%igen Zuschlags des sich aus der neuerlichen Selbstanzeige ergebenden Mehrbetrags abhängig sein (vorausgesetzt, die übrigen Voraussetzungen einer strafbefreienden Selbstanzeige sind erfüllt).<sup>9</sup> Ein Abgabepflichtiger, der bisher noch nicht versteuerte Vermietungseinkünfte selbst anzeigt, jedoch die über eine FL-Stiftung erzielten ausländischen Kapitalerträge verschweigt, weil er bisher entgegen der Auffassung des BMF von der Intransparenz dieser Stiftung ausgegangen ist, soll nach dem Willen des Gesetzgebers in der geplanten Neuregelung wie bisher strafbefreiend Selbstanzeige erstatten können. Im Unterschied zur bisherigen Rechtslage soll der Selbstanzeiger jedoch den 25%igen Zuschlag auf den Differenzbetrag (im gegenständlichen Fall 25 % auf die Abgabenbelastung, die auf die ausländischen Kapitaleinkünfte entfällt) entrichten, um die strafbefreiende Wirkung zu erlangen.

Mit der Neuregelung sollen künftig Selbstanzeiger einerseits zur sorgfältigen und vollständigen Offenlegung ihrer Verfehlungen motiviert werden und andererseits die "Rute ins Fenster" gestellt bekommen, bereits die erste Selbstanzeige sorgfältig und vollständig abzufassen. Die Auswirkungen der Neuregelung durch die FinStrG-Novelle 2010 auf Praxis und Rechtsprechung bleiben abzuwarten. Eine detaillierte Analyse derselben soll an dieser Stelle unterbleiben; eine solche wird als umfassender Kurzkomentar zur FinStrG-Novelle 2010 in Kürze in Form eines SWK-Spezials veröffentlicht werden. Es kann jedoch vorweggenommen werden, dass die Einfügung des neuen Abs 6 in § 29 FinStrG wohl als Bestätigung der in Österreich vorgesehenen Teilwirkung einer Selbstanzeige verstanden werden kann - wie sonst wäre die Erstattung einer "neuerlichen" Selbstanzeige hinsichtlich desselben Abgabenspruchs möglich.

\* 1 2 3 4 5 6 7 8 9  
\*

Mag. *Beate Stocker* ist Steuerberaterin bei einer international tätigen Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in Linz.

1

BGHSt 35, 36; BGH wistra 1988, 356; 1999, 27, vgl. auch *Wannemacher*, Steuerstrafrecht<sup>5</sup>, Rz 2136, m. w. N.

2

Jedenfalls im Fall der dolosen Unvollständigkeit; vgl. BGH 20. 5. 2010, 1 StR 577/09, Rz 12.

3

*Schrottmeyer*, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (2008) Rz 312 ff.; *Leitner/Toifl/Brandl*, Österreichisches Finanzstrafrecht<sup>3</sup> (2008) Rz 415 f.; *Dorazil/Harbach*, FinStrG, § 29 Rz 3; *Reger/Hacker/Kneidinger*, FinStrG<sup>3</sup> (2003) K 29/9; *Scheil*, Die Selbstanzeige nach § 29 FinStrG (1995) Rz 298; *Neuner/Henzl/Neuner*, Verteidiger-Handbuch zum finanzbehördlichen Strafverfahren (1989) Rz 7.15; *Seiler/Seiler*, FinStrG<sup>2</sup> (2008) § 29 Rz 24; *Plückhahn*, Gelber Brief Nr 193, 24.

4

VwGH 5. 9. 1985, 85/16/0049; 5. 3. 1990, 88/15/0048; OGH 25. 8. 1998, 11 Os 41/98; 27. 8. 1998, 12 Os 41/98.

5

*Leitner/Toifl/Brandl*, Finanzstrafrecht<sup>3</sup>, Rz 385.

6

*Scheil*, Selbstanzeige, Rz 302 (in Ablehnung der Rechtsprechung des OGH [4. 10. 1976, 12 Os 74/76, EvBl 1977/107, Rz 1989/59], der nach § 29 Abs 4 FinStrG in der Fassung vor der FinStrG-Novelle 1975 - bei strikter Wortinterpretation - für die Strafaufhebung die vollständige Schadensgutmachung verlangt).

7

*Schrottmeyer*, Selbstanzeige, Rz 405 f., m. w. N.; *Scheil*, Selbstanzeige, Rz 298 ff.

8

Vgl. insbesondere BGH 20. 5. 2010, 1 StR 577/09, Rz 12.

9

Die in der Regierungsvorlage normierte Regelung lehnt sich an die vergleichbare Schweizer Selbstanzeigebestimmung im Bereich der Einkommensteuer an, die mit 1. 1. 2010 durch Inkrafttreten der sog. "kleinen Steueramnestie" modifiziert wurde: Während bis 1. 1. 2010 Steuerpflichtige, welche die von ihnen begangene Hinterziehung aus eigenem Antrieb selbst anzeigten, mit einer Strafe von einem Fünftel der hinterzogenen Steuer belegt wurden, hat nunmehr seit 1. 1. 2010 jede natürliche und juristische Person ein einziges Mal das Recht, eine von ihr begangene Steuerhinterziehung straflos anzuzeigen. Bei jeder weiteren Selbstanzeige für ein und dieselbe Periode und Steuer wird die Strafe auf ein Fünftel der hinterzogenen Steuer ermäßigt.

*Stocker* in SWK 31/2010, S 937



Jetzt 20 % sparen!

SWK-Jahresabo 2020  
(95. Jahrgang, Heft 1-36)

€ 336,-\*  
statt € 420,-\*

Jetzt Jahresabo 2020  
bestellen und 20 % sparen!

## Bestellformular Ja, ich bestelle

SWK-Jahresabo 2020  
(95. Jahrgang 2020, Heft 1-36)

EUR 336,-  
statt EUR 420,-

Name/Firma

Kundennummer

Straße/Hausnr.

PLZ/Ort

E-Mail/Telefon

Datum/Unterschrift

Ich stimme zu, dass die Linde Verlag GmbH meine angegebenen Daten für den Versand von Newslettern verwendet. Diese Einwilligung kann jederzeit durch Klick des Abstelllinks in jedem zugesendeten Newsletter widerrufen werden.

Mit meiner Unterschrift erkläre ich mich mit den AGB und der Datenschutzbestimmung einverstanden. AGB: [lindeverlag.at/agb](http://lindeverlag.at/agb) | Datenschutzbestimmungen: [lindeverlag.at/datenschutz](http://lindeverlag.at/datenschutz).  
Preise Zeitschriften inkl. MwSt, zzgl. Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abopreisen weiter. Preisänderungen und Irrtum vorbehalten.

Linde Verlag Ges.m.b.H  
Scheydgasse 24, 1210 Wien  
Handelsgericht Wien  
FB-Nr: 102235X, ATU  
14910701  
DVR: 000 2356

Jetzt bestellen:  [lindeverlag.at](http://lindeverlag.at)  [office@lindeverlag.at](mailto:office@lindeverlag.at)  01 24 630  01 24 630-23